

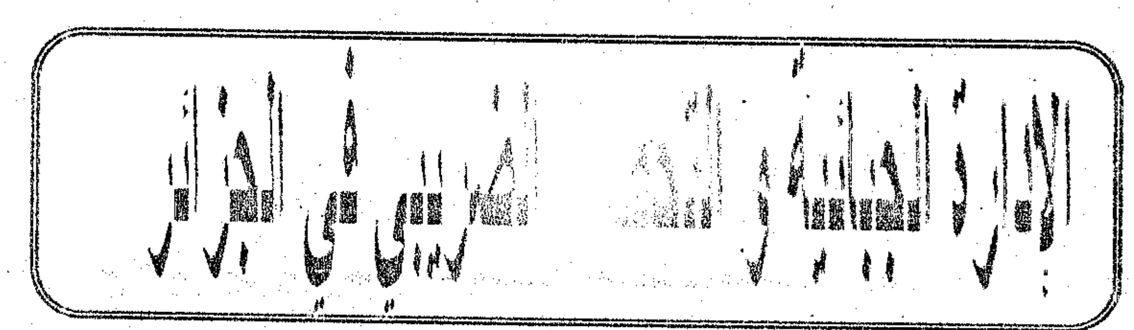
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير

معهد العلوم الاقتصادية

مذكرة التخرج
لنيل شهادة الماجستير

تخصص : المالية العامة

تحت عنوان:



اعضاء لجنة المناقشة :

- الأستاذ شريف شكيب أنور "أستاذ التعليم العالي" **رئيسا**
- الأستاذ بركة محمد الزين "أستاذ التعليم العالي" **مشرفا**
- الأستاذ بدي نصر الدين "أستاذ محاضر" **ممتحنا**
- الأستاذ كرزابي عبد اللطيف "أستاذ محاضر" **ممتحنا**

من إعداد الطالب :
داودي محمد

تحت إشراف البروفيسور:
* بركة محمد الزين *

السنة الجامعية: 2006/2005

كلمة شكر وتقدير

بســـم الله الـرحـمـــن الـرحـيـــم:

« رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن أعمل صالحا ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين».

– أحمدك و أشكرك يا إلهي، يا ولي نعمتي، أحمدك حمدا كثيرا على ما أعطيتني من قوة الإرادة و المثابرة حتى استطعت بعونك أن أتم هذا العمل المتواضع.

– أشكرك يا أبي و أشكرك يا أمي، و يا أحبابي و خاصة أنت يا أمي، أشكركم جميعا على تشجيعكم لي بكل ما استطعتم من قوة.

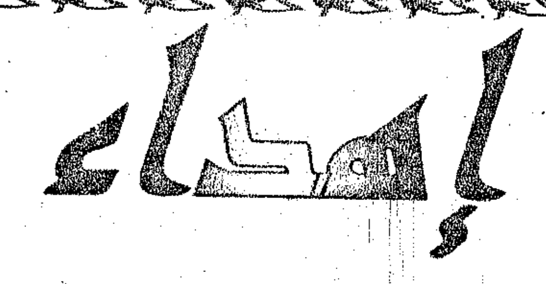
– أشكرك يا أستاذي المحترم بركة على كل ما بذلته من جهد لإنارة عملي.

– أشكرك يا صديقي حسين و لن أنسى فضلك و نصائحك لي، و أشكرك يا نور الدين و أشكرك يا سليمة على مساعدتكما القيمة.

– أشكرك يا سيدي المحترم عز الدين على معلوماتك القيمة في ميدان الجباية و ما تعلق بها.

– كلمة شكر و تقدير و عرفان بالجميل إلى كل هؤلاء، و إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب و من بعيد.

داودي محمد.



أهدي هذا العمل المتواضع، ثمرة جهدي المتواصل:

– إلى أغلى الحبايب أمي التي أعانتني بكل ما تملك ، بحنانها غمرتني و بدعائها حرستني، و بنصائحها وجهتني، إليك أهدي هذا العمل يا أمي الغالية أطال الله في عمرك و حفظك لي.

– إليك يا أبي، يا من تعبت و عانيت حتى أوصلتني إلى ما وصلت إليه من نجاح، كل هذا من فضل الله و فضلك علي، أطال الله في عمرك.

– إليك يا رفيقة عمري، و بهجة سروري، إليك أهدي هذا العمل يا زوجتي الحبيبة.

– إليكن يا أخواتي و أزواجكن و أبنائكن، و إليكما يا أخوايا العزيزان سيد أحمد و بشير.

– و إلى كل الأهل و الأحباب و الأقارب.

– و إلى كل أصدقائي و كل من جمعتني بهم دروب الحياة، و إلى كل أهل العلم و التعلم بدون استثناء.

داودي محمد

و أعلم بأن العلم ليس ينالـه   من همه في مطعم أو ملبس
لا تقل قد ذهبت أربابه   كل من سار على الدرب وصل



الصفحة

المقدمة العامة 09

الفصل الأول: التحصيل الضريبي في الجزائر

مقدمة الفصل 13

المبحث الأول : قواعد التحصيل الضريبي 16

1-1 الفعل المولد للضريبة 16

2-1 الملاءمة في التحصيل 18

3-1 الإقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي 19

المبحث الثاني : طرق و ضمانات التحصيل الضريبي 22

1-2 التحصيل الفوري 24

2-2 التحصيل الممدد أو الزمني 25

3-2 أساليب التحصيل المعتمدة من الإدارة الجبائية الجزائرية 26

1-3-2 التحصيل عن طريق الدفع الجزافي 26

2-3-2 التحصيل عن طريق الأقساط الوقتية الشهرية 27

3-3-2 التحصيل عن طريق الإقتطاع من المنبع 27

4-3-2 التحصيل عن طريق التسبيقات على الحساب 27

5-3-2 التحصيل عن طريق الجداول 28

4-2 التحصيل الإلزامي 28
2-4-1 الإجراءات الجبرية أو القهرية 29
2-4-2 الغلق المؤقت للمحلات المهنية 29
2-4-3 سحب التوطين البنكي 30
2-4-4 إشتراط جدول ضرائب مصفى 30
5-2 ضمانات التحصيل الضريبي 31

المبحث الثالث : علاقة الحساسية الضريبية و الضغط الجبائي بالتحصيل الضريبي 33

1-3 الحساسية الضريبية 33
2-3 الضغط الجبائي 40
3-2-1 مفهوم الضغط الجبائي 40
3-2-2 حساب الضغط الجبائي 41
3-2-3 حدود الضغط الجبائي 46

المبحث الرابع : مصادر التحصيل الضريبي 53

1-4 الرسم على القيمة المضافة 55
4-1-1 العمليات الخاضعة للضريبة 55
4-1-2 الأساس الخاضع للضريبة 58
4-1-3 الإعفاءات 59
4-1-4 المعدلات 60
4-1-5 كيفية التحصيل 61
2-4 الضريبة على الدخل الإجمالي 64

4-2-1 من هم الأشخاص الخاضعون للضريبة؟ 65
4-2-2 الأرباح الصناعية و التجارية 66
4-2-3 أرباح المهن غير التجارية 70
4-2-4 الإيرادات الفلاحية 71
4-2-5 المداخيل العقارية 71
4-2-6 إيرادات الديون و الودائع و الكفالات 72
4-2-7 المرتبات و الأجور و المنح و الريع العمرية 72
4-2-8 فوائض القيمة 73
4-2-9 حساب الضريبة على الدخل الإجمالي 74
4-3 الضريبة على أرباح الشركات 75
4-3-1 مجال تطبيق الضريبة 76
4-3-2 المجال الإقليمي للضريبة 76
4-3-3 الإعفاءات 77
4-3-4 حساب الضريبة على أرباح الشركات 78

المبحث الخامس : المراقبة الجبائية 80

5-1 ماهية المراقبة الجبائية 80
5-1-1 المراقبة الشكلية للتصريحات 81
5-1-2 المراقبة الخاصة بالتقدير الجزافي 82
5-1-3 المراقبة المعمقة للملفات 82
5-1-4 التحقيق المحاسبي 83
5-1-5 مراقبة المداخيل 83
5-1-6 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية 84
5-1-7 مراقبة أسعار و تقويم المعاملات العقارية 85

5-1-8 المراقبة المشتركة مع مديريات أخرى 86
5-2 التحقيق المحاسبي 86
5-2-1 الإطار القانوني 87
5-2-2 هياكل التحقيق 92
5-2-3 كيفية التحقيق و المراقبة 94
5-3 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية 98

خاتمة الفصل 99

الفصل الثاني *:الإدارة الجبائية الجزائرية*

مقدمة الفصل 101

المبحث الأول : الإدارة الجبائية الجزائرية قبل الإصلاحات 103

1-1 التنظيم غير الملائم 103
1-2 نقص الوسائل 103
1-3 نقص التحكم في الوعاء الضريبي 104
1-4 النقائص في التحصيل الضريبي 105

المبحث الثاني : الإدارة الجبائية الجزائرية بعد الإصلاحات (هيئة التنفيذ التقني) 107

2-1 المديرية العامة للضرائب 108

2-1-1 المفتشية العامة للمصالح الجبائية 109
2-1-2 المديريات المكونة للمديرية العامة للضرائب 113
2-2 المصالح الخارجية للإدارة الجبائية 115
2-2-1 المديرية الجهوية للضرائب 115
2-2-2 المديرية الولائية للضرائب 117
2-2-3 مفتشية الضرائب 119
2-2-4 قباضات الضرائب 119

المبحث الثالث : الإدارة الجبائية هيئة الوساطة 126

3-1 مصلحة التشريع الجبائي 128
3-2 علاقة الإدارة بالمكلفين بالضريبة 129
3-3 دور مفتشو الضرائب 130
3-4 المنازعات الجبائية 132

المبحث الرابع : نقائص الإدارة الجبائية 132

4-1 نقائص الموارد البشرية 132
4-2 النقائص المادية 133

المبحث الخامس : تحسين الجهاز الإداري الجبائي 135

5-1 تحسين الإمكانيات البشرية 135
5-2 تحسين الإمكانيات المادية 136
5-3 تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف 139

5-3-1 الوعي الجبائي 139

5-3-2 تكوين و إعلام المكلفين بالضريبة 141

5-4 مقومات نجاح الإدارة الجبائية 143

خاتمة الفصل 145

الفصل الثالث : بسيكولوجية الضريبة في الجزائر

مقدمة الفصل 147

المبحث الأول : الأسس الإجتماعية للضريبة 149

1-1 الرضاالجبائي الجماعي 149

1-1-1 مصادر الرضا 149

1-1-2 الرضا الشكلي 150

1-1-3 الإستفتاء الجبائي 151

1-2 الرضا الجبائي الفردي بالضريبة 151

1-2-1 الواجب الجبائي 151

1-2-2 الإختيارات الجبائية (السوق السياسية) 152

1-3 كيف يتم تحسين الخضوع للضريبة أي القبول بالضريبة ؟ 153

المبحث الثاني : العبء الضريبي و أثره على نفسية المكلف 156

2-1 العبء الضريبي التقني 157

2-2 العبء الضريبي النفسي 158

2-2-1 العوامل العامة 159
2-2-2 العوامل التقنية 160

المبحث الثالث : مقاومة الضريبة 163

3-1 المقاومة الجماعية للضريبة 163
3-2 المقاومة الفردية للضريبة 166
3-2-1 التهرب الضريبي 167
3-2-2 الغش الضريبي 169
3-3 واقع الضريبة 170
3-3-1 نظرة المكلف بالضريبة الجزائري إلى الضريبة 170
3-3-2 سبب التهاون في دفع الضريبة 173
3-3-3 واقع التهرب و الغش الضريبي 175

المبحث الرابع : آثار التهرب و الغش الضريبي 178

4-1 الآثار المالية 178
4-1-1 التمويل عن طريق العجز في الميزانية 180
4-1-2 زيادة العبء الضريبي 181
4-1-3 اللجوء إلى المديونية الخارجية 182
4-2 الآثار الإقتصادية 182
4-2-1 التأثير على ميكانيزمات المنافسة 183
4-2-2 تناقص فعالية الجباية كأداة تعديل إقتصادية 184
4-3 الآثار الإجتماعية 185

المبحث الخامس : معالجة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي 187

1-5 الوسائل المختلفة لمعالجة الظاهرة 188

5-1-1 الإصلاح الجبائي 188

5-1-2 التوعية و التحسيس بالآثار الناتجة عن الظاهرة 189

5-1-3 ضبط التشريع الجبائي 191

2-5 الطرق الإدارية العادية لمعالجة الظاهرة 192

5-2-1 التعامل بالفواتير 192

5-2-2 تبادل المعلومات 193

5-2-3 تكثيف عمليات المراقبة والتحقيق 193

خاتمة الفصل 194

الخاتمة العامة 197

الملحقات 200

المراجع 212



إن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من مردود ضرائبها أو بالأحرى أن ترفع من قدراتها على التحصيل الجبائي دون أن تواجه مجموعة من العراقيل و الصعوبات المعتبرة ، فهناك العراقيل التقنية و هناك العراقيل النفسية البسيكولوجية للأفراد المكلفين بدفع الضريبة ، فالمشكل في التحصيل قد يتسبب فيه الطرفان الإدارة الجبائية من جهة و المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

أولا العراقيل التقنية المنجرة عن الإدارة و عملها ، فنلاحظ أن في معظم الدول المتقدمة الوعاء الضريبي مجاله محدود ، فعلى سبيل المثال لا الحصر نجد أن النظام الضريبي الفرنسي ترتكز مداخيله المحصلة من الضرائب على ثلاثة مجموعات ،الضريبة على الدخل ،الضريبة على أرباح الشركات ، و الضريبة على الإنفاق.

هذا التركيز على هذه المجموعات الثلاثة يوضح جيدا مدى صعوبة رفع حدة الضغط الجبائي و هذا ما وضحه جيدا الاقتصادي الأمريكي A.B.LAFFER في منحنى الإيرادات الجبائية ، على أن هذه الأخيرة تميل إلى الصفر عندما يكون معدل الضريبة معدوم ، و لكنها تنعدم كذالك أو تميل إلى الصفر عندما يكون المعدل مرتفع جدا.

فالضغط الجبائي المتزايد سيتولد عنه لا محالة إنخفاض في الحصيلة الجبائية ، و يبعث نوعا من الإحباط و التراجع عند القيام بالأنشطة الإنتاجية و حب المبادرة في الإستثمار لدى الأعوان الإقتصاديون . فالمثل الشهير يقول "إذا زاد الشيء عن حده إنقلب إلى ضده"(trop d’impôt tue l’impôt) .

ثانيا لا يمكن إغفال تلك العراقيل المتعلقة بالجانب النفسي للأفراد ، فالمعروف أن الضريبة مقبولة لكن كرها . المكلف بدفع الضريبة يدفعها و له توجه حتمي لرفضها أو الغش في دفعها ، هذه الوضعية النفسية إتجاه الضريبة تنبثق بالدرجة الأولى من الدهنيات المسيطرة لدى الأفراد و درجة وعيهم و تحضرهم و مدى تقافتهم الجبائية ، كما لا يمكن أن نغض الطرف على أن كل محاولة لزيادة ضريبة جديدة أو حتى التفكير في رفع معدل ضريبة قديمة إلا و يقابلها رفض قاطع.

تجارب الإصلاح الجبائي بينت أن المكلفين بدفع الضريبة يفضلون دفع الضريبة القديمة على أن يدفعوا ضريبة جديدة حتى و لو كانت هذه الأخيرة أكثر ملائمة و أكثر عدالة ، فهم إذن يرفضون كل جديد جملة و تفصيلا.

الغش و التهرب الضريبيين النقطة السوداء و المشكل الحساس و العويص الذي تواجهه أي إدارة جبائية ، و يعتبر أحد أهم العراقيل التي تقف في وجه التحصيل الضريبي ، فهو كابح في غاية الأهمية للعمل الجيد للإدارة الجبائية ، التهرب الضريبي هناك ما هو مغطى قانونيا لوجود ثغرات و فجوات في التشريع الجبائي يستغلها بعض المكلفين للتحايل على الإدارة الجبائية و من تم التهرب من دفع حصص مالية معتبرة . كما يمكن أن يكون صراحة كعدم التصريح الكلي أو عدم إمتلاك السجلات التجارية ، أو عدم التعامل بالفاتورات أو عدم التصريح الجيد و إعتماد وثائق محاسبية مراوغة...إلى غير ذلك من طرق التهرب و الغش الضريبيين . و كما هو معلوم أن نتائج التهرب و الغش وخيمة ماليا و إجتماعيا و إقتصاديا ، فالتهرب و الغش الضريبيين ينجر عنه ضياع أموال معتبرة لخزينة الدولة ، كما يوسع من فجوة عدم المساواة بين المتهربين و الملتزمين بدفعها، كما يخلق تضرر خطير و معتبر للمكلفين بدفع الضريبة النزهاء في ساحة

المنافسة و إحتكار الأسواق من أولئك المتهربون. و تجدر بنا الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من هذا المشكل العويص الذي يجعلها تخسر سنويا أموالا معتبرة تحرم منها خزينة الدولة و المواطن الجزائري بالأخص.

كما أنه لا يمكننا إغفال قضية الجباية البترولية الجزائرية إذ تمثل القلب النابض و المورد الأساسي الخزينة الدولة ، بإعتبار أن الجباية البترولية هي المساهمة بنسبة كبيرة في تمويل ميزانية الدولة و بالتالي كل إنخفاض في أسعار البترول سيؤدي حتما إلى النقص في تمويل الميزانية ، مما يدفع إلى البحث عن تمويل أخر محلي و هي الجباية العادية ، إلا أن مردود الجباية العادية موضوع البحث يبقى بعيدا كل البعد عن متطلبات الخزينة إذ لم يكد يتعدى ربع الإيرادات الإجمالية في بعض السنوات الفارطة . فإلى متى يبقى الإعتماد فقط على الجباية البترولية ؟ و العام و الخاص يدرك هاجس نفاذ هذه الثرواث الباطنية و إلى متى تبقى خزينة الدولة مرتبطة بتدبدب أسعار الذهب الأسود (البترول) في الأسواق العالمية ؟

لماذا هذا النقص في مردودية التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية ؟ ما هي الأسباب الحقيقية لضعف التحصيل الضريبي في الإدارة الجبائية الجزائرية ؟ حيث أن موارد الجباية العادية لو أستغلت جيدا لمكنت الخزينة العمومية من تغطية نفقات التسيير و لأستغلت موارد الجباية البترولية في تمويل المشاريع الإستثمارية و بعث عجلة التنمية الإقتصادية نحو الأمام ، و تحولت الإيديولوجية الإقتصادية الجزائرية من إقتصاد مديونية إلى اقتصاد إستثمار و إنتاج .إذن ضعف مردود الجباية العادية و معاناة الإدارة الجبائية الجزائرية من ضعف التحصيل يدفعنا لنتساءل عن دوافع هذا الضعف ، و هل الهيكل التنظيمي و الإداري للإدارة الجبائية الجزائرية يبقى بعيدا عن

المطلوب منه تحقيقه أم هو راجع إلى ثقل العبء الضريبي الذي يدفع بالمكلفين إلى التهرب أكثر فأكثر...

ومن خلال هذا التمهيد البسيط ، فموضوع بحثنا يدور حول التحصيل الضريبي و مدى فعاليته ، و تم إختيارنا لهذا الموضوع لما له من أهمية في تبيين التصرف السليم و العقلاني لتحسين التحصيل الضريبي و أداء الضريبة المالي و الإقتصادي و الإجتماعي ، و أداء الإدارة الجبائية و أداء المكلف بالضريبة و ثقافته في المجال الجبائي .و كذا أهمية الجباية العادية كقطب من أقطاب التمويل لخزينة الدولة و أثرها على إستقطاب الإستثمار المحلي و الأجنبي ، و نظرا لقناعتنا أن الأداء الحسن و الفعال للضريبة سيتولد عنه تحصيل وافر وإرتفاع في الإيرادات الجبائية ، وإنتشار الوعي الجبائي و الثقافة الضريبية بين أوساط المكلفين بالضريبة و تطورهما مما يحسن من سلوك و نظرة المكلفين إلى الضريبة و تقلل من التهرب الضريبي . وقد قمنا بتقسيم هذا البحث المتواضع إلى ثلاثة فصول ، أين سنتطرق في الفصل الأول فيه إلى لب الموضوع ألا و هو التحصيل الضريبي حيث يجمع في طياته كل ما يتعلق بهذا الإجراء على مستوى النظام الضريبي ، أما الفصلان الثاني و الثالث فهما فصلان يتفرعان عن الفصل الأول قضية الإشكال . ففي الفصل الثاني سنحاول التقرب فيه من الإدارة الجبائية الجزائرية و كيف سيكون تأثيرها على التحصيل الضريبي ، أما الفصل الثالث و الأخير ففيه سنحاول معالجة قضية بسيكولوجية الضريبة و كيف ستؤثر على التحصيل الضريبي مبرزين فيه سلوك المكلف بالضريبة و مدى تأثيره على درجة التحصيل الضريبي و مردودية الجباية العادية .



RECOUVREMENT FISCAL EN ALGERIE

الفصل الأول : التحصيل الضريبي في الجزائر

مقدمة الفصل

"التحصيل الضريبي هو مجموعة من الإجراءات الإدارية و التقنية ، التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية" .[1]

تحصيل الضريبة كان في بعض الأحيان مؤجرا (affermé) ، و في بعض الأحيان الأخرى كان مخولا لمندوبي (délégués) المكلفين بدفع الضريبة ، قبل أن يتحول في يومنا الحالي و يصبح من صلاحيات الإدارات المالية للدولة (مصالح الإدارة الجبائية على الخصوص).

- <u>تأجير تحصيل الضريبة</u> :

يعني تسليم صلاحية تحصيل الضريبة إلى مستأجر خاص كان أم شركة ، الذي يلتزم بتحويل حصة مالية معينة من هذا التحصيل لصالح خزينة الدولة . حتى و إن كان مستأجري الضريبة قد نشطوا خلال النظام القديم ، فقد مثلوا إدارة فعالة في التحصيل الضريبي غير أنهم قد وسعوا من ثروتهم بطريقة وقحة و غير لائقة على حساب كل من المكلف بالضريبة و الخزينة العمومية على حد سواء.

---

[1] Pièrre BELTRAME, La fiscalité en France , Hachette supérieur ,5eme édition, année 1997, page 45 .

- إجراءات التحصيل و الجمع بواسطة المندوبين :

هذا النظام في التحصيل كان ينشط أيضا تحت لواء النظام القديم ، لكن نشاطه لم يكن ناجحا و لم يخدم القائمين عليه الذين كانوا يفتقدون إلى الموضوعية و يشكون من نقص سلطتهم و نفوذهم ، هذا ما إنعكس سلبا على المردود الجبائي الذي كان ضئيلا جدا .و كنتيجة لهذا العجز في التحصيل و تحت تأثير عمليات إحتجاج موسعة ، تحولت صلاحيات التحصيل الضريبي إلى سلطات الإدارات المالية للدولة و أصبح مخولا للإدارة الجبائية أكثر تحديدا.

حتى و إن بقي إلى يومنا الحالي التحصيل الضريبي المباشر محتكرا من إدارات الدولة ، إلا أن هذا لا يمنع على الإطلاق أن يكون التحصيل من طرف هيئات خاصة تعمل تحت رقابة الدولة ، و هذا كان مطبقا في النظام الجبائي للإتحاد السوفياتي سابقا تحت إسم "التحصيل الموكل بالإمتياز" .

كما يجب أن نشير إلى أنه بصفة عامة يتم تحصيل الضريبة في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من الشيكات و الحوالات البريدية أو غيرها من وسائل الدفع ، أما الصورة العينية فقد إختفت تماما .

فمن الملاحظ أن يتم تحصيل قيمة الضريبة في صورة عينية كما هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية ، إلا أن هذا يبقى إستثناء من القاعدة العامة للتحصيل ، يجب عدم التوسع فيه أو القياس عليه . و قد نصت بعض التشريعات الجبائية على السماح بقبول السندات الحكومية أو التي تضمنها الدولة لدفع بعض الضرائب . و يكون الغرض من ذلك تثبيت أسعار هذه السندات بالإضافة إلى الترغيب في الإكتتاب بها ، على أن يتم تحديد حد أقصى لما يجوز الوفاء به من قيمة الضريبة على شكل سندات حكومية ، حماية للسيولة النقدية

و رغبة في إستهلاك القيمة العامة قبل موعدها . و هذا لا يعتبر إستثناء من القاعدة العامة ، لأن السندات تقترب من النقود و تتمتع بدرجة عالية من السيولة ، و يمكن تحويلها في أي وقت إلى نقود دون خسارة في قيمتها .

وبعد هذه النظرة الوجيزة حول التسلسل التاريخي للتحصيل الضريبي سنتعرض إلى القواعد المتعلقة بالتحصيل الضريبي.

المبحث الأول : قواعد التحصيل الضريبي

نعني بقواعد التحصيل الضريبي تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل و جباية الضريبة ، و التي يمكن تلخيصها في الفعل المولد للضريبة ، الملاءمة في التحصيل ، و الإقتصاد في نفقات التحصيل .

1-1 الفعل المولد للضريبة (fait générateur):

الفعل المولد للضريبة تحدده نصوص التشريع الجبائي ، و يعني المناسبة أو السلوك الموجب و المؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة . و يحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة ، على كل مكلف إذا ما توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة ، إذن هذا الفعل المولد للضريبة يختلف بإختلاف نوع و طبيعة الضريبة .

فيما يخص الضرائب المباشرة ، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة ، مثلا الفعل المولد لهذه الضريبة يتمثل في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه . أما فيما يخص الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية ، فهو يتمثل في تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة أو الشركة ، أما الأجور و المرتبات فإن الفعل المولد للضريبة يتمثل في حصول الأجير على مرتبه أو أجرته ، أما أرباح المهن الحرة فيعتبر إنتهاء السنة الميلادية بتحقق الأرباح هو الفعل المولد للضريبة .

و فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة ، فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للإستيراد أو التصدير ، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الفعل المولد للإنتاج و إنتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها و تداولها هو الفعل المولد للضريبة فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال .

يعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الفعل المولد للضريبة على إنتقال الملكية فيما يخص رسوم التوثيق و التسجيل ، و بالنسبة إلى ضريبة الطابع فإن كتابة الوثائق أو المحررات المفروضة عليها الضريبة هو الفعل المولد لهذه الضريبة

إن عملية تحديد الفعل المولد للضريبة ، لها أهمية قصوى لتحديد الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة و بالتالي تحديد قيمة أو دين الضريبة التي في ذمته . كما يلعب دورا أساسيا في تحديد معدل الضريبة ، و ما إذا كان قد طرأ عليه أي تغيير سواءا كان زيادة أو نقصانا بعد تحقق الفعل المولد للضريبة ، إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفع الضريبة حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الفعل المولد للضريبة بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو بتخفيضه .

و يجب إتباع هذه القاعدة حتى في حالة إلغاء الضريبة كليا أو جزئيا ، فيجب الإستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تم فيها الفعل المولد لها قبل الإلغاء ، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي .

1 -2 الملاءمة في التحصيل الضريبي:

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال و ناجح ، لابد أن تتميز إجراءاته بالبساطة ، و مواعيده و أساليبه تتلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة ، حيث لا يتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة ."أدم سميث" في هذا الميدان يؤكد على ضرورة هذا المبدأ ، فعلى الضريبة أن تكون محصلة في الأوقات و الظروف و بالطرق الأكثر ملاءمة للمكلف بدفعها .

إذن ففي هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا من الطرفين ، فلا يضر بالمكلف بالضريبة و لا يترتب عنه إضرار بالخزينة العمومية . و لتحقق ذلك يستدعي توفر بعض الشروط نذكر منها ما يلي :

- يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية ، مما يسمح للمكلف بالضريبة بالتعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها و تحديد قيمتها إذا لم يكن حسابها معقدا بالطبع .
- بالنسبة للضرائب غير المباشرة تتميز بإندماجها في سعر السلعة ، لهذا يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملاءمة للمكلف بالضريبة ، بحيث يكون قادرا على الدفع لأنه سيختار وقت الشراء الذي يناسبه .
- أما بالنسبة للضرائب المباشرة لا بد من إتباع طريقة الدفع بالتقسيط على فترات تتلاءم مع فترات السيولة النقدية التي يتوفر عليها المكلف بالضريبة .
- يجب أن تنظر مصالح الإدارة الجبائية إلى المكلفين بالضريبة و خاصة منهم الذين يعانون من مشاكل مالية أو تمويلية

بإهتمام ، و محاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي .

فيما يخص النظام الضريبي الجزائري و على مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية ، فنلاحظ أن هذا المبدأ في الملاءمة في التحصيل الضريبي يبقى محترما نسبيا ، فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات و الأجور فإنها تقتطع من المنبع أي من الأجر وقت دفع المرتب ، أي عند نهاية كل شهر ، فهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين و الأجراء ، و "الإقتطاع من المنبع" يعفيهم من إجراءات الدفع حيث تتكفل بذلك المؤسسة التي توظفهم .

أما إذا نظرنا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات(IBS) ، فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيط كل ثلاثي مما يخفف من وقعها على خزينة المؤسسة أو الشركة .

1 -3 الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي :

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة و لازمة على الإدارة الجبائية ، بحيث يكون الفرق ما بين ما يدفعه المكلف بالضريبة و ماتحصله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن ، لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي و بالتالي إيرادات الخزينة العمومية ، أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن و أهم .

و على هذا الأساس يهدف مبدأ الإقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة و وفرة حصيلة الضرائب ، إلا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبيا و هذا راجع إلى أن التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدة

عمليات و تقنيات جد معقدة في بعض الأحيان ، إذ يشتمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصفية الضريبة لتتبعها بعد ذلك عملية التحصيل ، بالإضافة إلى عملية المراقبة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية المختلفة .

كل هذا يتطلب وجود جهاز إداري معتبر ، و توسع الجهاز الإداري سيؤدي و بدون شك إلى إرتفاع نفقات الإدارة الجبائية ، نفقات التسيير و نفقات التجهيز على حد سواء . إذن هذا التوسع و إرتفاع النفقات يؤثر سلبا على المردودية الجبائية و بالتالي على التحصيل الضريبي .

و لتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الإعتبارات الآتية :

- تعيين الموظفين في المصالح الجبائية يكون حسب الحاجة و ليس لإعتبارات أخرى ، لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تدفع من خزينة الدولة ، كما يجب إختيار الموظفين الذين لهم كفاءة و مستوى علمي عالي .
- إستعمال التقنيات المتطورة مثل أجهزة الإعلام الآلي من أجل ربح الوقت و إتقان العمل .
- تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها و تحصيلها ، و تجنب فرض الضرائب التي تحتاج إلى نفقات متزايدة ، و في هذا المجال نجد الضرائب على مجموع الدخل أحسن من الضرائب النوعية .
- حسن إستعمال الوثائق الجبائية بإعتبارها تقدم مجانا ، فإن تكلفتها تتحملها الإدارة الجبائية أي خزينة الدولة . بالنسبة للجزائر نلاحظ إستعمال غير منضبط و غير عقلاني للوثائق و المطبوعات من قبل مستخدمي الإدارة الجبائية ، وعلى سبيل

المثال فإن عملية إصدار وثائق جديدة مثل G50 (و هي عبارة عن وثيقة جبائية للتصريحات الضريبية صدرت سنة 1995) التي عوضت وثائق قديمة ، قد كلفت خزينة الدولة تكاليف باهظة ، ضف إلى ذلك وجود مخزون هام من الوثائق القديمة التي لم يعد لها أي إستعمال .

المبحث الثاني: طرق و ضمانات التحصيل الضريبي

مقدمة:

دفع الضريبة يمكن أن يكون فعلا يقوم به سواءا المكلف بدفع الضريبة بنفسه أو بواسطة جهة أخرى .

- فلما يكون الدفع من طرف المكلف بالضريبة بنفسه ، يمكن أن يكون منظما أو عفويا . في الحالة الأولى المكلف بدفع الضريبة يستلم إشعار بالدفع الذي يحدد له قيمة الدفع و المدة الزمنية اللازمة لهذا الدفع ، خاصة إذا كانت الضريبة الواجب دفعها محددة في كشوفات الإخضاع (rôle) كالضريبة على الدخل الإجمالي و غيرها ، كما يمكن أن يكون هناك إشعار بالدفع لما يتناسى المكلف بالضريبة دفع ما عليه من ضرائب . أما الحالة الثانية أي يتم دفعها عفويا أي دون تذكير أو إشعار من طرف مصالح الإدارة الجبائية ، كالضريبة على أرباح الشركات و الرسوم على رقم الأعمال
- و كما ذكرنا يمكن أن يكون الدفع من طرف جهة أخرى غير المكلف بالضريبة شخصيا ، و هي حالة شائعة الإستعمال في معظم الدول الصناعية بإستثناء فرنسا ، أين يكون تحصيل الضريبة على الدخل إنطلاقا من الدفع الذي تقوم بها المؤسسات و الشركات بإقتطاع مباشر من الأجور و هذه التقنية تعرف "بالإقتطاع من المنبع أو المصدر" (prélèvement à la source) التي تسهل إلى حد كبير من الإدارة الجبائية ، كما تحسن سيولة الخزينة العمومية لما تحدثه من سرعة المداخيل لها و هي تقنية في غاية الفعالية

حيث أنها تخدر المكلف بالضريبة و تجعله أقل حساسية للوقع أو العبء الجبائي عليه ، كذلك تقوي من ظاهرة الخضوع المطبقة من طرف الدولة على المؤسسات .

أما فيما يخص الضرائب على الإنتاج و الاستهلاك ، فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر أو المستورد الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق إدماج قيمة الضريبة في سعر السلعة الذي سيبيع به .

أما بالنسبة لضرائب الطابع ، فيتم المكلف بدفع الضريبة بنفسه بهذه العملية ، و ذلك من خلال دفع قيمة هذه الطوابع و يقوم بائعوها بتوريد حصيلتها إلى مصالح الضرائب .

و يجب أن نشير هنا إلى عدم إمكانية القيام بعملية المقاصة بالنسبة لدين (القيمة المستحقة) الضريبة مع أي دين للمكلف بالضريبة على الحكومة . و يرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من موارد السيادة لدى الدولة و لذلك فإنه من الأحسن أن يكون لها كيان خاص بها بعيدا عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة و الأفراد .

بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصولها على كافة الإيرادات المقررة في الميزانية لتتمكن من تغطية إلتزاماتها من النفقات العامة .و أخيرا فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة و معقدة يؤدي إلى عدم إستقرار المراكز المالية لكل من المكلفين بالضريبة و الدولة .

أما فيما يرتبط بمواعيد التحصيل الضريبي ، فإن التشريع الجبائي يحدد موعدا معينا معروفا لكل ضريبة ، مراعيا في ذلك مصلحة الخزينة العمومية من جهة و مصلحة المكلفين بالضريبة من جهة أخرى من حيث الملاءمة و إمكانية تقسيط قيمة الضريبة .

فبالنسبة للضرائب المباشرة ، يحدد المشرع لها فترة معينة من السنة تحصل فيها ، كما هو الحال بالنسبة للضرائب على الأجور و المرتبات فهي تحصل بصورة شهرية ، و الضريبة على أرباح الشركات تدفع سنويا مرة واحدة خلال الأشهر الثلاثة لإنتهاء السنة المالية للمكلف بالضريبة .

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن حصيلتها توزع على مدار السنة و ليس لها وقت محدد.

"التحصيل الضريبي هو إقتطاع ضريبي ، يعني في مجال واسع تأمين إستقباله الحقيقي أو الفعلي ، الإشكال الأساسي و الهام في هذا المجال يتمثل في الرابطة التي تجمع كل من الفعل المولد للضريبة ، أي الحادثة أو النشاط الذي نتج عنه الدين الضريبي إتجاه الإدارة الجبائية أو بمعنى آخر منشأ الضريبة ، و بين الدفع المادي لهذا الاقتطاع ."[1]

وفي هذا المسار أو المعنى جعلت في إطار التنفيذ طريقتين متفاوتتين في الأهمية ، طريقة التحصيل الفوري و طريقة التحصيل الزمني أو المدد .

2-1 التحصيل الفوري:

التحصيل الضريبي على هذا الأساس يتم لما يكون دفع الضريبة في وقت محدد من الفعل المولد للضريبة ، و يلاحظ هذا جليا فيما يخص حقوق التسجيل التي يتم دفع قيمتها بمجرد إنعقاد أو تسجيل العقد الذي يخص العملية و ملاحظة الرهان المقبوضة.

[1] Bernard Brachet., Le système fiscal français, 7eme édition LGDJ ,1997, page 102.

كما يمكننا ملاحظة هذا النوع من التحصيل في حالة حقوق الطوابع (الطوابع على جوازات السفر ، رخص السياقة ،...إلخ) الذي على المكلف بالضريبة تسديده من أجل الحصول على بطاقة أو عقد قضائي . ضف إلى ذلك قسيمة الضريبة على السيارات (la vignette)

2-2 التحصيل الزمني أو المدد:

في أغلب الحالات التحصيل الضريبي يأخذ مدة زمنية معينة بعد الفعل المولد للضريبة حتى يشرع في تنفيذه ، النقطة الحساسة التي يتميز بها هذا النوع من التحصيل تلك المدة الزمنية الفاصلة ما بين الفعل المولد للضريبة و التحصيل النقدي لهذه الضريبة ، فيما يخص طولها و قصرها . و يبقى التحصيل والإقتطاع من المنبع أو من المصدر يؤمن للخزينة العمومية أموالا معتبرة دون أن يحدث إنزلاقات أو إختلالات في مدة التحصيل .

الضرائب على الإستهلاك تضمن لخزينة الدولة إستقرارا و إنتظاما في الإيرادات ، فالدفع و التحصيل الضريبي لهذا النوع من الضرائب يأخذ مدة زمنية قصيرة جدا من الفعل المولد لها و مثال على ذلك الرسوم المطبقة على إستهلاك السجائر ، فالضريبة مدمجة في السعر مباشرة أي تدخل في تكوينه ، كما أن الفترة الزمنية المحددة لتحصيل الرسم على القيمة المضافة (la TVA) تبقى قصيرة و مقبولة جدا كذلك .

3-2 أساليب التحصيل المعتمدة من الإدارة الجبائية الجزائرية :

1-3-2 التحصيل عن طريق الدفع الجزافي :

تدفع قيمة الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة الخاضع لهذا النظام ، كل ثلاثة أشهر و في اليوم الأخير من كل ثلاثي تطبق غرامة التحصيل بعد ستة عشر يوما من هذا التاريخ ، الأشخاص الخاضعين لهذا النظام هم الأشخاص الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 1500000 دج [1]، و يحدد مبلغ كل دفعة بتطبيق النسب المعمول بها ، و على الخاضعين لهذا النظام الإحتفاظ بفواتير ممموليهم و سجل يومي مرقم عليه من طرف الإدارة الجبائية يسمح بإقرار رقم الأعمال المحقق[2].

بالنسبة للمكلفين الجدد يعطي التقدير الجزافي للفترة الممتدة من بداية الإستغلال إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي إنطلق فيها الإستغلال . ترسل الإدارة الجبائية إلى المستغل الخاضع لنظام التقدير الجزافي تبليغا تبين فيه كل سنة ، من فترة السنتين الربح الخاضع للضريبة من جهة و العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال من جهة أخرى ، و للمكلف بالضريبة مدة 30 يوما من تاريخ إستلام التبليغ الإدلاء بموافقته .

---

[1] المادة رقم 365 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
[2] المادة رقم 94 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

2-3-2 التحصيل عن طريق الأقساط الوقتية الشهرية :

يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة الذين يتوفرون على مؤسسة دائمة و يمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل و بناءا على طلب منهم تدفع الضريبة حسب الأقساط الوقتية .

يتم دفع الرسم على النشاط المهني TAP شهريا أو فصليا ، يكون الرسم الواجب دفعه بنسبة2% [1] ، أما الدفع فيكون في الفاتح من شهر أفريل ، وتحصيل الرسم على القيمة المضافة يبقى كذلك شهريا [2]

3-3-2 التحصيل عن طريق الإقتطاع من المنبع :

يقتطع من المنبع لحساب الخزينة العمومية الضرائب و الرسوم القابلة الإستحقاق على العمليات التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين لا يتوفرون على محلات في الجزائر من قبل الأشخاص أو الشركات أو الهيئات أو الجمعيات .

4-3-2 التحصيل عن طريق التسبيقات على الحساب :

يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة غير الأجراء ، حيث يتم تحصيل الضريبة على ثلاثة تسبيقات على التوالي [3]:

- 02/20
- 05/20

---

[1] لمزيد من المعلومات إرجع إلى المادة 357 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
[2] المادة رقم 103 من قانون الرسم على القيمة المضافة .
[3] لمزيد من التفصيل ارجع إلى المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و المادة9-10 من قانون المالية 2000 .

- 11/20

أما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فتدفع طوعيا ضمن ثلاث تسبيقات ، قبل 03/20 ، قبل 06/20 ، و قبل 11/20 .

2-3-5 التحصيل عن طريق الجداول :

تصبح الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المصدرة عن طريق الجداول واجبة التحصيل في اليوم الأول من الشهر، ثالث للشهر الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل ، و زيادة عن ذلك عندما تنطبق جداول أولية للضريبة الواحدة عن سنتين متتاليتين لا يجوز إصدار الواحد منها قبل ستة أشهر بعد الآخر ....[1]

2 -4 التحصيل الإلزامي:

إن تحسين المردودية الجبائية و مواجهة كل التلاعبات في تأدية الحقوق الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة ، لا يقاس بعدد الأعوان المحققون أو بعدد العمليات المبرمجة ، و لا التعديلات المثبتة أو بمعدلات إنجازها و تطورها ، بقدر ما تقاس بمبلغ التعديلات المحصلة و بمعدل إنجاز أهداف التحصيل و تطوره ، كما أن عمليات التحقيق و المراقبة التي سنتعرض إليها بالتفصيل لاحقا ، سوف لن تحدث الأثر المنتظر أن تحدثه في نفوس المتقاعسين عن تأدية حقوقهم الجبائية إتجاه الإدارة الجبائية ، مما يدفع بها إلى إستعمال هذا النوع من التحصيل الضريبي لإسترجاع حقوقها و لو إستدعى إستعمال القوة و السلطة .

---

[1] المادة رقم 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

فالهدف ليس فقط تحديد الحقوق المخفية و إنما بإرغام و إجبار المكلفين بتأديتها لصالح الخزينة العمومية . و لهذا فقد إعتمدت الإدارة الجبائية لتحقيق هذا الهدف مجموعة من التدابير الردعية نذكر منها مايلي :

2 -4-1 الإجراءات الجبرية أو القهرية:

من المهم جدا التأكيد على اللجوء إلى هذا النوع من الإجراءات ليس غاية في حد ذاته و إنما وسيلة فعالة لإجبار المتهاونين في تأدية حقوقهم على دفع ما عليهم من مبالغ و إسترجاع أموال الدولة أي تحصيلها ، و هذا بعدما لم تنجح الإجراءات العادية و الودية لتحصيل هذه الحقوق .

و من بين الأساليب المتبعة في هذه الإجراءات الحجز التنفيذي (La saisie) و تخص الحجز على الممتلكات التي تخص المكلف بالضريبة من بضائع و معدات نقل و غيرها من الممتلكات .فإذا لم يتم إسترجاع الحقوق الجبائية تلجأ مصالح الإدارة الجبائية إلى بيع المحجوزات من ممتلكات المكلف بالضريبة حتى تستوفي الإدارة كل حقوقها الواجبة الدفع من طرف هذا المكلف بالضريبة .

2 -4-2 الغلق المؤقت للمحلات المهنية :

هذا الإجراء يدخل أيضا ضمن الإجراءات الردعية لتفعيل و إنعاش التحصيل الضريبي ، فإعتبارا من قانون المالية لسنة 97 أصبح من صلاحية المدير الولائي للضرائب اللجوء إلى الغلق المؤقت (المدة لا تتجاوز ستة أشهر) للمحلات المهنية .

2 -3-4 سحب التوطين البنكي و إشتراط الوضعية الجبائية :

لقد إنصبت تدخلات العديد من مدراء الضرائب للولايات في كثير من المرات خلال إجتماعاتهم الدورية بالإدارة المركزية حول جانب هام و معقد من التلاعبات الجبائية ، مثل ظهور المؤسسات الوهمية و سيطرتها الشبه الكامل على عمليات الإستيراد و تنظيمها المحكم لشبكات توزيع خفية ، التعامل بينها يكون بدون فواتير مما يصعب من مراقبتها ، و لمواجهتها تم إعتماد نوعين من الأساليب ، سحب التوطين البنكي للمستوردين الذين ليس لديهم محل مهني مصرح به ، أما بالنسبة لغير المستوردين فيتم إشتراط على كل مكلف جديد إرفاق بطلب القيد في السجل التجاري شهادة الوضعية الجبائية ، التي يشترط للحصول عليها تقديم عقد ملكية أو عقد إيجار و ذلك لإثبات الوجود الفعلي للمحل المهني .

2 -4-4 إشتراط جدول الضرائب مصفى عند كل تشطيب أو تعديل في السجل التجاري :

من أجل تحسين التحصيل الضريبي ، أصبح من الضروري إرفاق مستخرج من جدول الضرائب مصفى عند كل طلب شطب أو تعديل في السجل التجاري .

5-2 ضمانات التحصيل الضريبي

كما هو معلوم أن التحصيل الضريبي يعني جباية المحصول الضريبي و إدخال الإيرادات الجبائية إلى خزينة الدولة ، هذه الأخيرة لديها إلتزامات تتمثل في تغطية نفقاتها العامة ، و حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب ، فقد حدد التشريع الجبائي للخزينة العمومية العديد من الضمانات ، و من أهمها نذكر ما يلي :

- النص على حق الإمتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى ، حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيره من الديون ، و يكون للإدارة الجبائية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل الضريبي .
- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الممتلكات ضد المكلفين بالضريبة الذين يتأخرون و يرفضون دفع دين الضريبة ، و يعتبر هنا الحجز حجزا تحفظيا و لا يجوز التصرف في هذه الممتلكات إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب .
- منح المشرع للموظفين المختصين على مستوى المصالح الجبائية حق الإطلاع على الوثائق و الأوراق و الدفاتر المحاسبية التي يتعامل بها المكلف بالضريبة ، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة . بل يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أي دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين و قد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل إستخدام هذا الحق سواءا بالإمتناع أو الإتلاف قبل إنقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الإدارة الجبائية .

- تفرض قاعدة " الدفع تم الإسترداد " ، و هي قاعدة مقررة في التشريع الجبائي حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة تم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى إستردادها و الغرض من ذلك إستقرار المعاملات الجبائية و مراعاة مصلحة خزينة الدولة ، و حتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن و يتأخرون بذلك عن دفع دين الضريبة .

المبحث الثالث علاقة الحساسية الضريبية و الضغط الجبائي بالتحصيل الضريبي

إضافة إلى كل ما ذكرناه هناك بعض العوامل الأخرى التي تؤثر بصفة غير مباشرة على درجة فعالية التحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية ، من بين هذه العوامل نجد ما يعرف بالحساسية الضريبية ، و ما يعرف بالضغط الجبائي .

1-3 الحساسية الضريبية:

التحصيل الضريبي مرتبط إرتباطا وثيقا بطبيعة الوعاء الضريبي ، التي تختلف درجة حساسيته من ضريبة إلى أخرى و في هذا المجال لابد من التمييز ما بين الضرائب على الدخل و الضرائب على الإنفاق و الضرائب على رأس المال .

ففي مرحلة الرواج الإقتصادي يرتفع حجم الأجور كنتيجة لزيادة الطلب على العمل و إرتفاع عدد الذين ينشطون في مختلف النشاطات الإقتصادية ، أما في فترات الكساد الإقتصادي تظل الأجور ثابتة لأنه ليس من السهل تخفيض الأجور الإسمية فهناك المعارضة و النقابات العمالية التي تعارض ذلك ، التي لا تتنازل أبدا إذا تعلق الأمر بتخفيض أجور العمال ، و كنتيجة لهذا فإن الضريبة على الدخل حصيلتها ستتأثر دون شك بالوضع الإقتصادي السائد في البلاد .

أما فيما يخص الضرائب المطبقة على أرباح الشركات فحساسيتها أيضا كبيرة ، إذ أنها ترتبط أيضا بفترات الرواج و الإزدهار الإقتصادي

حساسية الضريبة تلعب دورا هاما في مدى إزدهار المحصول الجبائي و حسن تحصيل ضرائب النظام الضريبي ، إلا أن هذه

الحساسية الضريبية تتأثر في حد ذاتها بكيفية التنظيم التقني لهذه الضريبة و المراحل التي تمر بها عند تحديد وعائها و تحصيلها .

فنلاحظ أن الحساسية الضريبية ترتفع في حالة حساب و تحديد قيمة الضريبة إنطلاقا من التصريحات المقدمة من طرف المكلف بدفع الضريبة ، حيث أن هذه التصريحات تعطي صورة واضحة عن أهمية النشاط الإقتصادي الممارس من طرف المكلف بدفع الضريبة ، خاصة إذا كان الوعي الجبائي منتشرا و كانت الإدارة الجبائية على كفاءة عالية على مستوى الرقابة الدقيقة للتصريحات المقدمة لها .

من هذا نستنتج أن حساب الضريبة على أساس التصريح ، التحصيل الضريبي سيكون أحسن و التلاعبات ستكون أقل ، و العدالة الجبائية تكون أكثر تجسيدا على أرض الواقع.

في حين الحساسية الضريبية تكون أقل عندما يكون تحديد قيمة الضريبة إنطلاقا من التقدير الجزافي من طرف الإدارة الجبائية ، لأن التقدير الجزافي قد لايعكس الحقيقة و بالتالي الحساب سيكون غير دقيق ، مما ينعكس سلبا على التحصيل الضريبي حيت يكون في هذه الحالة متذبذبا . في هذه الحالة تكون قيمة الضريبة غير منسجمة مع نشاط المكلف إذن يمكن أن تكون مرتفعة جدا حيث أن المكلف بدفعها سيرفضها أو يحاول الغش فيها مما سيؤثر على تحصيلها ، كما أنه من جهة أخرى يمكن أن تكون منخفضة جدا و هذا ما يعود بالخسارة على الإدارة و نقص في تحصيل الضريبة . و الكلام على الحساسية الضريبية يدفعنا إلى الكلام عن ما يعرف " بالمرونة الجبائية أو مرونة الضرائب" .

نعني بالمرونة الجبائية ، مدى إستجابة التحصيل الضريبي للتغير في معدل الضريبة و التنظيم التقني لها على مستوى الإدارة الجبائية

.تعتبر المرونة كبيرة كلما كان التغير في الحصيلة يزيد عن التغير في المعدل و العكس صحيح .

ملاحظة :

تقدير أو حساب المرونة الجبائية لا يكون مطلقا أو مرتبط بطريقة معينة ، فالمرونة يرتبط حسابها بالنظام الضريبي ككل.

تحسب المرونة الجبائية إنطلاقا من العلاقة الرياضية التالية :

$$Ei = \frac{varR/R}{varPIB/PIB}$$ [1]

حيث أن :

Ei: المرونة الجبائية .

varR/R: التغير النسبي للإيرادات الجبائية (التحصيل الضريبي).

VarPIB/PIB: التغير النسبي في الناتج الداخلي الخام .

و من خلال هذه العلاقة الرياضية ، يمكن معرفة مدى مرونة النظام الضريبي مقارنة بالوضع الإقتصادي السائد ، حيث أنه إذا كان

[1] Alain Barrère , Cours d'Economie financière ,Paris Dalloz , 1981 , page 318.

معدل المرونة الجبائية أكبر من الواحد فإن النظام الضريبي هو مرن ، أما إذا كان أصغر من الواحد فإن النظام الضريبي لا يعد مرنا ، أما إذا كان مساويا للواحد فإن النظام هو متكافئ المرونة .

و في هذا الصدد لا بأس أن نشير إلى أن الأنظمة الضريبية للدول المتقدمة تمتاز بالمرونة و على سبيل المثال فإنه من الممكن ملاحظة هذا من خلال الجدول التالي :

Ei	VarPIB/PIB	VarR/R	البلد
3,41	2,04	6 ,95	كندا
1,26	7,87	9,89	اليابان
1,27	3,91	4,97	USA

[1]. معامل مرونة النظام الضريبي لبعض الدول المتقدمة لسنة 1995 .

و الملاحظ من هذا الجدول المقدم فقط على سبيل المثال ، لفهم مدى تأثير المرونة الجبائية لنظام ضريبي معين على معرفة إرتباط درجة التحصيل الضريبي بالأوضاع الإقتصادية السائدة .الملاحظ من خلال الجدول المقدم أعلاه أن معامل المرونة يتجاوز الواحد في مختلف دول الجدول ، هذه الدول و بالطبع كلها تعتبر دول متقدمة إقتصاديا ، و هذا راجع إلى :

- أولا إلى تنوع النشاطات الإقتصادية و مهارة اليد العاملة و إرتفاع الدخل الوطني .

---

[1]. الدكتور ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، مطبعة دار هومه ، طبعة 2003 ، ص 49.

- ثانيا إلى إرتفاع الوعي الجبائي و إنخفاض التهرب الضريبي .
- ثالثا و أخيرا كفاءة الإدارة الجبائية .

إلا أن فيما يتعلق بالدول المتخلفة ، ففي أغلبية الأنظمة الضريبية ، فإن الضريبة غير مرنة لاتتماشى مع الواقع الإقتصادي و الإجتماعي لهذه الدول.

و على سبيل المثال معدل المرونة الجبائية للجزائر سنة 1992 كان مساويا إلى 0,68 و سنة 1993 إنخفض أكثر ليصل إلى 0,09 ، هذا يعكس عدم مرونة الضريبة في الجزائر حيث إرتفاعها لا يتماشى مع الوضع الإقتصادي و الإجتماعي المعاش ، و هذا بطريقة أو أخرى سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي .

كل هذا يدخل في إطار فعالية النظام الضريبي و الإدارة الجبائية بالخصوص ، و لمعرفة هذه الفعالية يجب مقارنة حصيلة الإقتطاعات الجبائية الفعلية مع حصيلة الإقتطاعات الجبائية التقديرية إذن ،

$$\text{الفعالية المالية للضريبة} = \frac{\text{حصيلة الإقتطاعات الضريبية الفعلية}}{\text{حصيلة الإقتطاعات الضريبية التقديرية}} \quad \ldots\ldots [1]$$

هذه العلاقة توضح جيدا وضعية التحصيل الضريبي في أي نظام ضريبي كان ، حيث تكون الفعالية المالية للضريبة جيدة و بالتالي

[1] الدكتور ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، مرجع سابق ، ص 78 .

التحصيل الضريبي معتبر ، كلما إقتربت حصيلة الإقتطاعات الضريبية الفعلية من حصيلة الإقتطاعات الضريبية التقديرية ، أما في حالة العكس فالإدارة الجبائية تبقى غير فعالة على مستوى التحصيل و هناك خلل لا بد من معالجته .

الواقع المعاش يعبر دائما عن علاقة سلبية ، حيث أنه يلاحظ دائما إنخفاض معتبر ما بين التحصيل المقدر و التحصيل المحقق ، و هذا العجز قد يعود إلى عدة أسباب تعود أغلبيتها إلى درجة فعالية النظام الضريبي ، و ذكر المختصون في الميدان الجبائي ثمانية إختبارات تشخيصية لفعالية نظام ضريبي ما .[1]

1 -مؤشر التركز:

هل يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب و المعدلات الضريبية ؟

2-مؤشر التشتت:

هل توجد ضرائب مزعجة قليلة الإيراد و هل عددها قليل جدا إن وجدت ؟

3-مؤشر التآكل:

هل الأوعية الضريبية الفعلية أقرب ما يمكن من الأوعية الضريبية الممكنة ؟

---

[1] لمزيد من المعلومات : عد إلى أطروحة دكتوراه دولة للدكتور قدي عبد المجيد .
"فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995)، جامعة الجزائر ، سنة 1995 .

4-مؤشر تأخيرات التحصيل :

هل تدفع المستحقات الضريبية من جانب المكلفين بالضريبة دون تأخير ، و بالقرب من مواعيد الدفع الواجبة ؟

5-مؤشر التحديد:

هل يعتمد النظام الضريبي على أقل عدد ممكن من الضرائب ذات المعدلات المحددة ؟

6-مؤشر الموضوعية:

هل تحصل معظم الضرائب من أوعية ضريبية مقاسة و محددة بموضوعية ؟

7-مؤشر التنفيذ :

هل النظام الضريبي منفذ بالكامل و بفعالية ؟

8-مؤشر تكلفة التحصيل:

هل تكلفة التحصيل الضريبي على خزينة الدولة أقل ما يمكن ؟

أما فيما يخص النظام الضريبي الجزائري ، فحسب المختصين في الميدان فإنه يجمع أربعة مؤشرات فقط ، في حين الباقي هو غير محسوم إلى حد الآن ، و هذا يدل على أن النظام الضريبي الجزائري يحتاج إلى تحسين أكبر حتى يصل إلى الكفاءة المطلوبة .

3-2 الضغط الجبائي :

إن الضريبة متغير إقتصادي في غاية الأهمية ، قد يحدث تغيرات معتبرة في سلوك و تصرفات الأفراد ، قد تكون هذه التصرفات إيجابية كما قد تكون سلبية و هذا تبعا لحجم الإقتطاعات الضريبية .

ومن المؤشرات الكمية المستعملة في إتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة فعالية التحصيل الضريبي ، نجد ما يعرف " بالضغط الجبائي " ، فما هو الضغط الجبائي ؟ و ما هي كيفية حسابه و قياسه ؟ ، وما هي حدوده المثلى ؟

3-2-1 مفهوم الضغط الجبائي:

"نعني بالضغط الجبائي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة ، و الذي يختلف تبعا لحجم الإقتطاعات الضريبية من جهة ، و صورة التركيب التقني للهيكل الضريبي من جهة أخرى ." [1]

يعبر الضغط الجبائي على العبء الذي يحدثه الإقتطاع الضريبي على الإقتصاد الوطني ." و تهدف النظرية العامة للضغط الجبائي إلى الكشف عن صيغ الإخضاع الضريبي التي تتقلص بها الأثار السلبية إلى أقصى حد على ضوء الوضع الأمثل الذي تحدده ظروف المجتمع و إيديولوجيته ." [2]

فحساب الضغط الجبائي يكتسي أهمية بالغة على مستوى معرفة درجة التحصيل الضريبي ، و كذلك على مستوى السياسة الجبائية ككل . فهو مؤشر ذو أهمية كبيرة حيث أنه يبحث عن الإمكانيات المتاحة

---

[1] .Alain Barrère ، cours d'économie financière . op .cit , page 204.

[2] . الدكتور ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، مرجع سابق ، ص 135.

للإقتطاعات الضريبية للوصول إلى أكبر تحصيل ممكن دون إحداث ضرر على الإقتصاد الوطني ، ومن تم تحديد المعدلات الضريبية الملائمة و المناسبة للإقتطاعات الضريبية .

2-2-3 حساب الضغط الجبائي :

إن الضغط الجبائي مؤشرا كميا للتقدير الكلي للحصيلة الضريبية على مستوى الإقتصاد الوطني ، فمن الضروري حسابه و تحديده بطريقة دقيقة فحسابه يتم بطريقتين مختلفتين ، إما على أساس الإقتطاع الضريبي نسبة إلى الناتج الداخلي الخام (le produit intérieur brut) ، أو إما على أساس الإنتاج الداخلي الخام la production[1] .

لكن حساب الضغط الجبائي بصورة دقيقة يبقى أمرا نسبيا ، لأنه يواجه عدة صعوبات و هذا راجع إلى صعوبة حساب و تقدير المتغيرين اللذان يدخلان في حسابه ، أي كل من الإقتطاعات الضريبية و الدخل الوطني . حيث أن تحديدهما يختلف من دولة إلى أخرى ومن إدارة إلى أخرى .

هذه الصعوبة في التحديد هي نتيجة كذلك إلى إختلاف مستوى التقدم الإقتصادي و الإداري ، هذه الصعوبات يمكن حصرها في العناصر الآتية :

- طريقة تحديد مجموع المداخيل الجبائية .
- إختيار المجمع (l'agrégat) الإقتصادي لحساب الدخل الوطني .
- تفسير النتيجة النهائية للضغط الجبائي .

[1]. أقاسم قادة ترجمة عبد المجيد قدي ، المحاسبة الوطنية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 1994 ، ص 30 .

أ تحديد مجموع المداخيل الجبائية (الإيرادات الجبائية):

الإيرادات الجبائية تجمع كل إيرادات ضرائب الدولة و الجماعات المحلية ، بالإضافة إلى الأعباء شبه الجبائية ، و التي تعتبر إقتطاعات إجبارية تتم لصالح الدولة على حساب الأفراد على إختلاف شخصيتهم القانونية .

ملاحظة :

الجزائر تدخل في حساب الإيرادات الجبائية الكلية الإيرادات الناتجة عن الجباية البترولية .

ب إختيار المجمع الإقتصادي:

إن حساب الناتج أو الإنتاج يختلف من نظام إقتصادي إلى أخر ، حيث الإختلاف يكون عند إختيار الطرق التقديرية لحساب ذلك . في بعض الأنظمة الإقتصادية يتم التمييز ما بين القطاعات المنتجة و غير المنتجة في تحديد الثروة المنتجة ، مما يؤدي إلى إختلاف النتائج تبعا للنظام المتبع .

أما فيما يخص نظام الحسابات الإقتصادية الجزائرية (SCEA) ، فيعتمد على الإنتاج الداخلي الخام (La PIB) كمجمع إقتصادي للحساب . "فالإنتاج الداخلي الخام هو مجموع السلع و الخدمات الإنتاجية التي تم إنتاجها من قبل الوحدات المقيمة و التي تكون موضوعا للاستخدامات النهائية فقط " .[1]

[1] . أقاسم قادة ، ترجمة عبد المجيد قدي ، المحاسبة الوطنية ، مرجع سابق ، ص 30 .

يمكن صياغة الإنتاج الداخلي الخام على أساس العملية الحسابية التالية :

$$\boxed{\text{La PIB} = \sum VAB + \sum TVA + \sum DD}$$

La PIB : الإنتاج الداخلي الخام

$\sum$ VAB : مجموع القيم المضافة

$\sum$TVA : مجموع الرسم على القيمة المضافة

$\sum$DD : مجموع الحقوق الجمركية

من تم فإن الضغط الجبائي يتم حسابه إنطلاقا من العملية الرياضية التالية:

الضغط الجبائي= (مجموع الإيرادات الضريبية / الإنتاج الداخلي الخام) ×100

إن حساب معدل الضغط الجبائي على أساس هذا المجمع الإقتصادي (الإنتاج الداخلي الخام) قد واجه عدة إنتقادات من طرف المختصين في الميدان ، لأن هذا المجمع الإقتصادي لا يستند إلى نظرية إقتصادية معينة ، بقدر ما هو عبارة عن معدل أو مؤشر للنشاطات التي يعتبرها النظام إنتاجية ، حيث أنه يستبعد عند الحساب عناصر أساسية كقطاعي المؤسسات المالية و الأشغال العقارية على الرغم من كونهما يقدمان خدمات هامة في السوق . ومن هذا المنطلق

فإن هذه الطريقة في الحساب لا تعبر بصدق و موضوعية عن الحجم الحقيقي للنشاط الإقتصادي الجزائري .

إذن هناك طريقة أخرى لتحديد الضغط الجبائي و هذا إنطلاقا من مجمع إقتصادي آخر ألا و هو الناتج (le produit) الداخلي الخام و ليس الإنتاج . و هذه الطريقة معتمدة من طرف أنظمة المحاسبة الوطنية للأمم المتحدة ، حيث أن الناتج الداخلي الخام يتميز بإتساع حقله الإنتاجي من خلال إعتماده على نظرية القيمة / المنفعة (coût avantage) و هو المستعمل أكثر عند المقارنات الدولية .

و يتم حسابه على أساس الصيغة الرياضية التالية :

$$\text{Le PIB} = \text{La PIB} + \text{VABad} + \text{VABif} + \text{VABai} + \text{VABsd} + \text{loyers}$$

حيث أن :

LePIB : الناتج الداخلي الخام

LaPIB : الإنتاج الداخلي الخام

VABad : القيمة المضافة للإدارات العمومية

VABif : القيمة المضافة للمؤسسات المالية

VABai : القيمة المضافة للأشغال العقارية

VABsd : القيمة المضافة للخدمات المنزلية

Loyers : الإيجار

و من هذا المجمع الإقتصادي فإن معدل الضغط الجبائي يحسب كالآتي:

$$\text{الضغط الجبائي} = \frac{\text{مجموع الإيرادات الجبائية}}{\text{الناتج الداخلي الخام}} \times 100$$

ملاحظة :

هذا الإختلاف في تحديد معدل الضغط الجبائي الناتج عن إختلاف إستعمال المجمعان الإقتصاديان (الناتج و الإنتاج) يؤدي إلى تفاوتات و فروقات قيمية في قيمة الضغط الجبائي في كلتا الحالتين و هذا لنفس البلد .

فمثلا في الجزائر و في الفترة الممتدة من 1990 إلى 1995 تراوح الفرق بينهما ما بين 12% و 13,5% و هو فرق معتبر .

يمكن تفسير إرتفاع مستوى الضغط الجبائي إما لإرتفاع الإقتطاعات الضريبية و ضعف الموارد المتاحة للأفراد الذي يسمح بمواصلة الإنتاج ، أو إلى ضعف المردودية الجبائية و التحصيل الضريبي حيث أن تقل عبء الضريبة يدفع بالمكلف إلى البحث عن مختلف وسائل التهرب الضريبي .

ومن هذا فإن حساب الضغط الجبائي يعطينا صورة واضحة عن الإيرادات الجبائية و حصتها ضمن الإيرادات الكلية التي تدخل خزينة الدولة ، إلا أن للضغط الجبائي حدود ، لأنه قد يعود بالسلب على هذه الحصيلة الجبائية لأنه كما هو معروف كثرة الضرائب تقتل الضرائب.

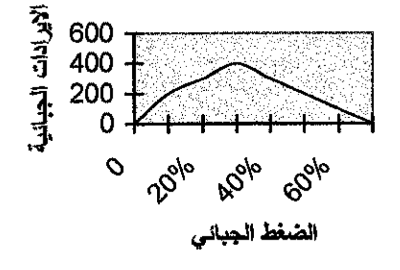
3-2-3 حدود الضغط الجبائي:

يتضح مما سبق وجود عدة حدود للضغط الجبائي الأمثل ، و في الواقع لا توجد حدود معينة للإقتطاع الضريبي ، بحيث يتوقف ذلك على مدى إنتاجية الإنفاق العام الذي تموله هذه الإقتطاعات بالإضافة إلى ظروف كل دولة .

لزيادة مستوى الضغط الجبائي يمكن إستخدام أربعة وسائل :

1. زيادة معدلات الضريبة .
2. فرض ضرائب جديدة .
3. تحسين طرق التحصيل الضريبي .
4. مكافحة التهرب الضريبي .

و إنطلاقا من الأثار السلبية لتقل العبء الضريبي ، فإن للضغط الجبائي حدود ينبغي أن لا يتجاوزها و في هذا المجال قد بين الإقتصادي الأمريكي " Laffer " العلاقة الموجودة ما بين الإيرادات الجبائية و مستوى الضغط الجبائي من خلال المنحنى التالي :



يمكن تقسيم منحنى Laffer إلى مرحلتين :

المرحلة الأولى :

العلاقة طردية بين الضغط الجبائي و الإيراد الجبائي ، حيث أنه كلما زاد معدل الضريبة كلما زاد حجم الإيراد الجبائي (الإيراد في تزايد).

المرحلة الثانية:

العلاقة عكسية بين الضغط الجبائي و الإيراد الجبائي ، حيث أنه كلما زاد معدل الضريبة إنخفض حجم الإيراد الجبائي (الإيراد في تناقص).

و من هذا المنحنى نستنتج أن زيادة معدلات الضريبة من أجل رفع حصيلة الضرائب لا يخدم هذه الأخيرة ، بل سيؤدي إلى إنخفاضها فهو تأثير سلبي ، حيث سيفتح بابا أمام المكلفين بالضريبة للتهرب أكثر فأكثر ، مما سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية .

و في سياق مقارنة مستوى الضغط الجبائي في مختلف الدول ، نجد إنخفاض مستوى الضغط الجبائي في الدول المتخلفة مقارنة مع الدول المتقدمة . مما يسمح بملاحظة وجود علاقة طردية ما بين مستوى الضغط الجبائي و درجة التطور الإقتصادي .

يمكن تبرير إنخفاض الضغط الجبائي في الدول المتخلفة إلى مايلي :

- إنخفاض الدخل الوطني نتيجة تخلف الوضع الإقتصادي .
- ضعف التشريع الجبائي و عدم كفاءة الإدارة الجبائية .

- إنخفاض الوعي الجبائي في المجتمع .
- إنتشار ظاهرتي الغش و التهرب الجبائيين .

أما فيما يخص الضغط الجبائي في الجزائر ، فإننا نواجه مشكلة تقنية فيما يخص مجموع الإيرادات الجبائية ، بحيث إذا أدرجت إيرادات الجباية البترولية فإنه يؤدي إلى إرتفاع مستويات الضغط الجبائي ، فعلى سبيل المثال سنة 1997 بلغت النسبة (إجمالي الجباية / الإنتاج الداخلي الخام) نسبة 35% و هذه النسبة تبقى مرتفعة نسبيا ، أما في حالة عدم إدراج الجباية البترولية فإن هذه النسبة تساوي 21,93 % و هو مستوى منخفض و هذا الأمر يمكن إرجاعه إلى العوامل التالية :

- ضعف الإدارة الجبائية في إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية .
- تواضع مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الإنتاج الداخلي الخام الجزائري ، مما إنعكس سلبيا على مردودية الجباية العادية .
- ضعف الإقتطاعات الجبائية نتيجة إنخفاض الدخل الفردي و إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي .
- إنتشار البطالة التي تفوت على الدولة إخضاع فئة كبيرة من أفراد المجتمع .
- إرتفاع حدة التضخم و تدهور قيمة العملة الوطنية ، مما يخفض القيمة الحقيقية للتحصيل الضريبي .

من أهم النتائج التي حددتها اللجنة المنصبة على مستوى وزارة المالية لدراسة إمكانيات إصلاح الإدارة الجبائية و النظام الضريبي ككل ، أن الضغط الجبائي في السنوات الأخيرة على مستوى الإقتصاد الجزائري لا يتعدى نسبة 21% ، هذه النسبة تعتبر في الحسابات

الإقتصادية معقولة جدا ، ومن هذا المنطلق و بعض إصلاحات 1992 فلا داعي و لا جدوى من الكلام عن الإصلاح الجبائي في مفهومه التقني ، بل يجب الرجوع إلى إصلاح آخر و على مستوى آخر .فالأمر يتوقف على تعميم الثقافة الجبائية لدى مختلف الشرائح الإجتماعية و تحسين الإتصال بين المصالح الجبائية و هذه الشرائح ، و كذا بين المصالح الجبائية و مختلف الإدارات و المؤسسات التي يرتبط نشاطها بالإدارة الجبائية ، كالجمارك و الغرف التجارية و الصناعية و السلطات المحلية و البنوك ...

و قد يسمح تحسين العلاقة بين مختلف هذه المصالح بتأطير أحسن للنشاط الإقتصادي للدولة ، و من تم مساعدة الإدارة الجبائية على إجراء تقدير أحسن للإنتاج الداخلي الخام الذي يستوجب إخضاعه للضريبة ، لأن المصالح الجبائية لايمكنها أن تفلت من المبدأ الذي يشكل نقطة إنطلاق عملها مهما كانت التكنولوجية و العبقرية البشرية و النزاهة الإنسانية ، هذا المبدأ هو النظام التصريحي ، فلا يمكن للإدارة الجبائية حساب إلا ما هو مصرح به من طرف المكلفين بالضريبة .

تقدر نسبة الإنتاج الوطني الخفي في حسابات الإنتاج الداخلي الخام نسبة 30 % التي قد تكون أعلى من النسبة الحقيقية ، و المهم في هذه النسبة أن ال21 % التي تقتطعها الإدارة الجبائية لا تسقط إلا على 70% من الإنتاج الداخلي الخام ، و يعني ذلك أن الضغط الجبائي على النشاط الإقتصادي المصرح به بالطبع ، يصبح أثقل و يرتفع إلى حوالي 30 % و هي نسبة تبقى معقولة في الحسابات الإقتصادية . لكن مجال النشاط الإقتصادي الوطني غير الخاضع للضريبة لا تتوقف عند حد النشاط الإقتصاد المصرح به ، فنتيجة للإصلاحات الإقتصادية التي تعيشها الجزائر و تحديات النمو الإقتصادي الذي تبحث عنه

الجزائر منذ سنوات ، كان لابد من إعتماد مجموعة من الإعفاءات ، أو ما يعرف بالتحفيزات الضريبية حيث بلغت في مجملها 45 إجراء ، بين إلغاء و تعديل و إتمام ، يتعلق 27 منها بالضرائب المباشرة ، و 19 بالرسم على القيمة المضافة [1] ، و ذلك في إطار تشجيع الإستثمار و السماح بإنشاء مؤسسات وطنية جديدة و كذلك من أجل جلب رؤوس أموال أجنبية ، تقرر في هذا الإطار :

- عدم خضوع المشاريع الإستثمارية التي تعتمدها وكالة ترقية و متابعة الاستثماراتAPSI للضريبة مدة خمس سنوات .
- "إعفاء الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الإستثمار من الرسم العقاري إبتداءا من تاريخ الحصول عليه .
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع و الخدمات التي توظف مباشرة في إنجاز المشروع ، سواء كانت مستوردة أو محلية ، شريطة أن توجه إلى إنتاج مواد و خدمات تخضع للرسم على القيمة المضافة .
- إعفاء لمدة تتراوح بين سنتين و خمس سنوات من الضريبة على أرباح الشركاتIBS و من الدفع الجزافيVF و من الرسم على النشاط المهني TAP."[2]
- إعفاء معظم الإستثمارات الخاصة بقطاع السياحة من الضرائب لمدة عشر سنوات ، و تدخل في ذلك المطاعم و الفنادق و وكالات السفر ...
- لا يخضع للضرائب لمدة عشر سنوات كذلك ، مزارعو الحبوب بمختلف أنواعها ، إلى جانب إعفاءات أخرى

[1] عبد المجيد قدي ، "السياسة الجبائية و تأهيل المؤسسة " ، الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، 29 -30 /10 / 2001.

[2] عليوش قربوع كمال ، قانون الإستثمارات في الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 59 . نضيف إلى ذلك أنه في السنوات الأخيرة بالنسبة ل VF قد إنتقل من 6 %إلى3% و TAP من2,55 %إلى 2%

متفاوتة المدة بالنسبة لعدة نشاطات فلاحية أخرى . مما يجعل قطاع الفلاحة شبه معفى من الضرائب في الجزائر .

إن المشرع الجزائري بهذه الإصلاحات و الإعفاءات الجبائية ، قد أخذ بالرهان و المجازفة لما تخلى عن بعض الإيرادات الجبائية و بالتالي إنعكس هذا جليا على وضع الضغط الجبائي ، بالطبع إنعكس إيجابا .و هذا تم في إطار الإصلاحات الجديدة التي حدثت على مستوى المنظومة الضريبية الجزائرية ، و ذلك لجعلها تتماشى أكثر مع النهج الإقتصادي الجديد المتبع من طرف الجزائر . هذه الإصلاحات كما قلنا جاءت من أجل تحفيز الإستثمار و خلق مناصب جديدة للعمل ، و هذا من خلال تخفيض معدلات الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، و يجب الإشارة في هذه النقطة أن هذه الإصلاحات إن كان يريد بها إنعاش الإقتصاد الوطني ، فقد إنعكست سلبا على حصيلة الضرائب ، حيث أنها إنخفضت إنخفاضا معتبرا جراء هذه الإصلاحات .

لكن الدولة كانت تسعى من وراء هذه الإصلاحات ، إلى توسيع مجال الوعاء الضريبي ، إنطلاقا من بعث عجلة الإستثمار و خلق نشاطات إقتصادية جديدة تكون خاضعة بدورها للضريبة ومن تم إسترجاع ما خسرته من خلال التخفيضات و الإعفاءات المعتمدة في الإصلاح .

إن الإصلاح الجبائي لم يستطع تجاوز إشكالية ثنائية الإقتصاد بين النفطي و غير النفطي ، و هذا ما يتجلى من خلال هيكل الجباية العائدة للدولة حيث أن الجباية العادية على مدار الفترة الممتدة مابين 1993 و 2000 كانت تتراوح ما بين 33,4% و 47,49 % ، بمعنى أن وزن الجباية البترولية مازال مهيمنا . و هذا ما نلاحظه من خلال تشوه هيكل معدل الضغط الجبائي الذي يتراوح خلال الفترة 93 -2000 ما بين 28,5%-30,95% من الإنتاج الداخلي الخام ، إذ أن هذا المعدل

يخفي حقيقة الضغط الجبائي خارج المحروقات الذي تراوح في نفس الفترة ما بين 16,7%- 18,65 %" أما ما بين سنتي 2001 و 2002 فقد تراوح ما بين 13% و 15% "[1]من الناتج المحلي خارج المحروقات . وهي نسب تبقى ضعيفة للضغط الجبائي الجزائري خارج المحروقات إذا ما قورنت مع الدول المجاورة كتونس و المغرب مثلا أين تتراوح نسبة الضغط الجبائي ما بين 30% و 35% .

[1] من تصريحات وزير المالية سابقا محمد ترباش لجريدة الوطن سنة 2002 .

المبحث الرابع مصادر التحصيل الضريبي

إن الكلام عن مصادر التحصيل الضريبي يدفعنا إلى الكلام عن مختلف الضرائب و الرسوم التي جاءت بها مختلف النصوص القانونية في التشريع الجبائي الجزائري ، و التي لها دور فعال في تغذية الخزينة العمومية من الموارد المالية (الإيرادات الجبائية).

و عليه فإن هذه المصادر أي مصادر التحصيل الضريبي عرفت تطورا مستمرا منذ الوجود التركي في الجزائر إلى غاية العهد الفرنسي ، بحيث قامت فرنسا بإلغاء المصدر العيني للتحصيل الضريبي 17 جانفي 1945 و تعويضه بالمصدر النقدي .

و بداية من سنة 1948 ، ظهرت مصادر جبائية جديدة لم تكن معتمدة قبل ذلك ، كالضرائب على العقارات و المنقولات ، الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية ، إلى جانب الضريبة على الأرباح الناتجة عن الإستغلال الفلاحي و الزراعي و أصبحت مطبقة في كل جهات الجزائر .

بعد الإستقلال عرفت الجزائر فراغا قانونيا ، حيث أنها إحتفظت بالنصوص الجبائية الفرنسية إلى غاية صدور الأمر في الخامس جويلية من سنة 1973 الذي ألغى جميع القوانين المعمول بها ، بإستثناء القانون الجمركي .

و لهذا ظهرت قوانين جبائية جديدة التي أسست النظام الضريبي الجزائري مضمونا و شكلا و هي خمسة قوانين :

1 - قانون الضرائب المباشرة الوارد في الجريدة الرسمية رقم 102 الصادر بتاريخ 28 ديسمبر من سنة 1976 .

2 - قانون الضرائب غير المباشرة الوارد في الجريدة الرسمية رقم 70 الصادر في الأول من جانفي سنة 1976 .

3 - قانون الرسوم على رقم الأعمال الوارد في الجريدة الرسمية رقم 03 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر من سنة 1976 .

4 - قانون التسجيل الوارد في الجريدة الرسمية رقم 89 الصادر بتاريخ 12 أكتوبر من سنة 1977 .

5- قانون الطابع الوارد في الجريدة الرسمية رقم 39 الصادر في 15 ماي سنة 1977 .

إلا أن النظام الجبائي السائد في الجزائر قبل سنة 1992 ، لم يعد صالحا و لا متماشيا مع التطورات و المتغيرات الإقتصادية الجديدة التي عرفها العالم و التي كان إنعكاسها جليا على الإقتصاد الجزائري . و بالتالي كان لابد على الجزائر أن تغير من نظامها الضريبي و ذلك إعتمادا على إصلاحات جبائية شاملة .

إن الإصلاح الجبائي بمفهومه الصحيح هو إحداث التغير ، تغيرا نحو الإيجاب أي نحو الأفضل ، من خلال محاولته تغطية الثغرات و الفجوات و معالجة جميع السلبيات التي كانت موجودة في النظام السابق مع التوجه نحو تطوير الايجابيات أو على الأقل المحافظة عليها . فلا بد من البحث عن الزيادة في المردود الجبائي و التخفيف من الضغوطات التي يمكن أن تنتج عنه ، و هذا ما حاولت الجزائر الوصول إليه من خلال الإصلاح الجبائي لسنة 1992 الذي خرج بضرائب جديدة على رأسها الرسم على القيمة المضافة La TVA .
ومن خلال هذا المنطلق سنحاول التعرف على الضرائب الثلاثة الأكثر تأثيرا في مجال التحصيل الضريبي و هي الضريبة على الإنفاق (الرسم على القيمة المضافة)، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) و الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

4 -1 الرسم على القيمة المضافة(TVA) :

تأسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991 ، فهي ضريبة عوضت الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) وذلك نتيجة للمشاكل التي عرفها هذا النظام من حيث تعقده و عدم ملاءمته للإصلاحات التي شهدها الإقتصاد الجزائري.

هذه الضريبة جاءت من أجل توفير خدمة أكبر للمحيط الإقتصادي و المالي و الإجتماعي في الجزائر . فهي ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك يتحمل عبؤها المستهلك الأخير .

4 -1 -1 العمليات الخاضعة للضريبة TVA :

المادة الأولى من قانون الرسم على القيمة المضافة الموافقة للمادة رقم 65 من قانون المالية لسنة 1991 تبين أن الـTVA تطبق ، مهما كان الشكل القانوني (الشخصية القانونية) للأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ، و مهما كانت وضعية هذه النشاطات إتجاه باقي الضرائب ، و كذلك مهما كانت طبيعة نشاطاتهم الممارسة .

العمليات الخاضعة للضريبة هي عمليات البيع ، الأشغال العقارية ، الخدمات المقدمة ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو التقليدية و التي تم تحقيقها في الجزائر بصفة دائمة أو مؤقتة دون ذكر تلك الخدمات الخاضعة لرسوم خاصة . و كذلك عمليات الإستيراد.العمليات تكون خاضعة للرسم على القيمة المضافة سواءا بصفة إجبارية ، أو بصفة اختيارية .

ا. العمليات الخاضعة بصفة إجبارية :

المادة رقم 2 من قانون الرسم على القيمة المضافة تحدد العمليات و هي كالآتي :

- عمليات البيع و التسليم التي تتم من طرف أفراد ذوي الشخصية الطبيعية أو المعنوية ، و الذين يمارسون نشاطات الإنتاج أو التحويل لمواد تامة أو نصف تامة ذات الصبغة الإستهلاكية .
- عمليات البيع أو التسليم التي تتم من طرف أفراد ذوي الشخصية الطبيعية أو المعنوية .
- أعمال البناء .
- بيع أو تسليم مواد منتجة أو سلع خاضعة للضريبة مستوردة ، و التي سوف يتم بيعها أو تسليمها بالجملة بين التجار المستوردون .
- عمليات البيع من طرف تجار الجملة .
- عمليات التسليم لحسابهم الخاص (تجار الجملة) .
- عمليات الإيجار و تقديم الخدمات ، و كل العمليات الأخرى بإستثناء عمليات البيع و أعمال البناء .
- بيع العقارات أو المحلات التجارية ، التي تتم من طرف أفراد يشترونها لحسابهم الخاص بصفة دائمة أو مؤقتة في إنتظار إعادة بيعها ، أو التي تتم على شكل عمليات وسيطية ، إضافة إلى عمليات بيع أراضي من طرف مالكيها بإستثناء تلك المخصصة للسكن .
- تجارة أدوات الزينة و المناسبات (objet d’occasion) إضافة إلى كل الأدوات المركبة كليا أو جزئيا من البلاتين ، الذهب أو

الفضة ، أو الأحجار الكريمة الطبيعية ، ضف إلى ذلك كل التحف الفنية الأصلية ، الأدوات الأثرية و المحفوظة (collection).

- أعمال البحث و الدراسات المحققة من طرف المؤسسات و الشركات .
- المشاهد المسرحية و السينمائية ، الألعاب و التسلية بكل أشكالها منظمة من طرف شخص أي كان حتى و لو كان تحت إسم جمعية معينة (association).
- الخدمات المتعلقة بالهاتف أو التلكس ، المقدمة من طرف مصلحة البريد و المواصلات (PTT) .
- عمليات البيع التي تتم من طرف المساحات الكبرى (grandes surfaces).

ب .العمليات الخاضعة بصفة إختيارية :

عملية الإختيار بالنسبة للرسم على القيمة المضافة ، مسموحة بالنسبة للمتعاملين الإقتصاديين (شخصية طبيعية أو معنوية) بشرط أن يقوموا بالتوزيع أو التسليم لحساب :

- عمليات التصدير (exportations).
- الشركات البترولية .

مكلفون بالTVA آخرون .

- مؤسسات تستفيد من نظام الإعفاء على المشتريات (Achats en franchise).

ملاحظة : حتى يكون المتعاملون الإقتصاديون لهم صفة المكلفين بالTVA (Redevables) ، يجب أن تتوفر فيهم هذه الشروط (المادة رقم 3 من قانون الرسم على القيمة المضافة) :

- الخضوع الإجباري لنظام التقدير الحقيقي (réel).
- إرسال تصريح بالإختيار (déclaration d'option) إلى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال الكائن مقر الإخضاع للضريبة للمتعامل الاقتصادي .

عملية الإختيار ممكنة خلال كل فترات السنة ، و تكون سارية المفعول أول الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه تسجيل العملية . هذه العملية تغطي إجباريا مدة زمنية تنتهي صلاحيتها بتاريخ 31 ديسمبر للسنة الثالثة التي تتبع السنة التي أصبحت فيها العملية سارية المفعول .

4-1 -2 الأساس الخاضع للضريبة:

يتأسس الرسم بالقيمة الكاملة المدفوعة من طرف مشتري البضائع أو المستفيد من الخدمات ، و عموما يتأسس بتمن العمليات الخاضعة للضريبة المحققة .

و لتحصيل الأساس الخاضع للضريبة فقد حددت المادة رقم 15 من قانون الرسم على القيمة المضافة المصاريف الداخلة و الخارجة لحساب أساس الرسم .

المصاريف الخارجة عن الحساب (المخصومة) :

- التخفيضات و الانقاصات الممنوحة و حسوم القبض .
- حقوق الطوابع الجبائية .
- المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام بها المكلف بنفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم .

- المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ .

المصاريف الداخلة في الحساب(المدمجة) : بعض المصاريف تؤخذ وجوبا إذا كانت تخص استغلال نشاط المكلف .

- الحقوق و الرسوم المطبقة قانونيا ما عدا الرسم على القيمة المضافة .
- المداخيل الإضافية و التي تأتي من بيع الفضلات و المهملات و النفايات الجديدة و بيع التغليفات الضائعة .

4 -1 -3 الإعفاءات Exonérations:

العمليات المعفية من الرسم على القيمة المضافة تتميز إما بصفة المدين أو بطبيعة العملية .العمليات المعفية بصفة المدين : من بين العمليات المعفية بصفة المدين نذكر منها :

- العمليات المحققة من طرف الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 100000 دج أو يساويه ، إما الأشخاص الذين يؤدون خدمات أو غيرهم يقل رقم أعمالهم عن 130000 دج أو يساويه .
- العمليات التي تتم بين وحدات أو محلات تابعة لمؤسسة واحدة .
- المبيعات المحققة من طرف مربيي النحل .
- العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر .

العمليات المعفية بالطبيعة : هذه الإعفاءات ترتبط بطبيعة العملية و نجد :

- عمليات البيع التي تخص المنتوجات الخاضعة للضريبة غير مباشرة عند الصنع أو التداول أو الاستهلاك و شاملة حق خاص و رسم قيمي .

- عمليات البيع للمنتوجات التي تخضع للرسم على الذبح (les abattoirs) .
- عمليات البيع الخاصة بالخبز ، و الدقيق المستعمل في صنع هذا الخبز ، و الحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق ، و البذور ذات الاستهلاك الواسع .
-عمليات البيع المتعلقة فقط بالمنتوجات الفلاحية أو مشتقاتها (الحليب و زبدة الحليب غير مركزين و غير ممزوجين بالسكر و محليين بمواد أخرى).[1]

4-1-4 المعدلات Taux :

جدول المعدلات السابق في النظام الضريبي قبل الإصلاحات كان يتكون من ثمانية معدلات، لكن بعد الإصلاح تقلصت لتصبح ثلاثة ، ثم إلى معدلين فقط .

المعدل العادي 17 % : و يخص كل من الأنشطة و الأعمال التالية

- الأعمال التي تقوم بها قاعات الحلاقة المصنفة أسعارها في الفئة A من التصنيف المنصوص عليه في التنظيم المعمول به .
- أنشطة المبيعات ، الاستهلاك في عين المكان ، و الإيجارات المفروشة و تأدية الخدمات الملحقة بهذا النوعين من النشاط .
- السيارات البرية الأخرى و أجزاؤها و لواحقها الواردة ضمن فئات التعريفة الجمركية الخاصة بذلك .[2]

تخضع للمعدل العادي بدون الحصول على حق الخصم :

---

[1]. لمزيد من المعلومات ارجع إلى التعريفة الجمركية رقم 01 -04 .

[2]. لمزيد من المعلومات ارجع إلى التعريفات الجمركية (02 -87 إلى 87-04 و من 87-06 إلى 87-09).

- العمليات التي تنجزها النوادي و قاعات الموسيقى و المراقص و كل المؤسسات التي يرقص فيها و تقدم فيها المشروبات بأسعار مرتفعة .
- العمليات التي تنجزها مؤسسات التجميل أو تزيين الجسم أو الوجه .

المعدل المنخفض 7 % :

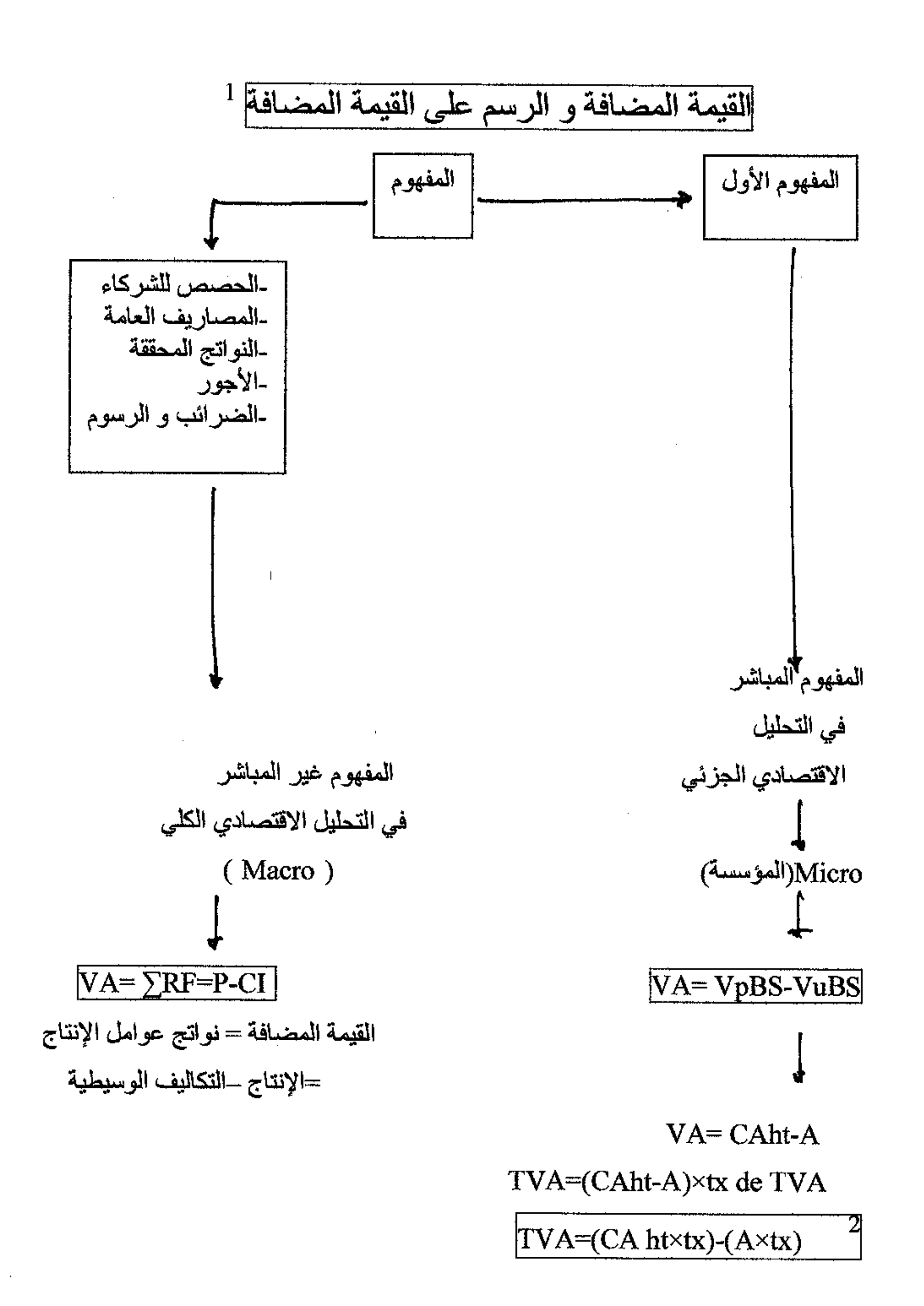
يطبق هذا المعدل على المواد و السلع و الأشياء و البضائع و العمليات المذكورة في المادة رقم 22 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

4 -1 -5 كيفية التحصيل:

التحصيل الضريبي يرتبط أساسا بالفعل المولد للضريبة ، و هو في إطار الرسم على القيمة المضافة يتمثل فيما نصت عليه المادة رقم 14 من قانون الرسم على القيمة المضافة :

- بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة .
- بالنسبة للأشغال العقارية من قبض الثمن كليا أو جزئيا .
- بالنسبة للواردات من إدخال البضاعة عند الجمارك .
- بالنسبة للصادرات من تقديم البضاعة إلى الجمارك .
- بالنسبة للخدمات عموما ، بقبض الثمن جزئيا أو كليا .

و فيما يتعلق بالحفلات و الألعاب و التسليات بمختلف أنواعها ، يمكن أن يتكون الفعل المولد للضريبة إن تعذر القبض من تسليم التذاكر .



[1] من محاضرات من الأستاذ عينوش ، جامعة بجاية .

[2] الرسم على القيمة المضافة = الرسم على القيمة المضافة للمبيعات – الرسم على القيمة المضافة للمشتريات =الرسم على القيمة المضافة المحصلة(collectée) _الرسم على القيمة المضافة المسبقة(avancée)

CAht : رقم الأعمال قبل دفع الضرائب .

A : المشتريات

إن هذا الرسم ، فهو ضريبة تتعلق بالقيمة المضافة الناتجة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الإقتصادية و التجارية ، و تحدد القيمة المضافة بالفرق ما بين الإنتاج الإجمالي و الإستهلاكات الوسيطية للسلع و الخدمات ، و هي ضريبة غير مباشرة يتحملها عبؤها كاملا المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة .

إن الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية جاءت من أجل عصرنة الإقتصاد الوطني ، فهي ضريبة حديثة واسعة التطبيق سواءا في الدول المتقدمة أو المتخلفة . إن هذه الضريبة غير المباشرة و بواسطة تقنية الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة المضافة أداة فعالة ، بحيث تسمح للمؤسسة المعفية من الرسم على القيمة المضافة ، بتحقيق مشتريات غير متضمنة للرسم ومن تم تخفيض تكلفة الإستثمار ، كما أنها تسمح بتوفير إيرادات معتبرة لخزينة الدولة و على مدار السنة نظرا لإتساع تطبيقها و مواعيد تحصيلها الشهرية .

رغم هذا فإن ضعف الوسائل المادية و البشرية للإدارة الجبائية يشكل عائقا لفعالية هذه الضريبة ، بحيث يسمح لبعض المكلفين بالضريبة غير النزهاء التهرب من دفع الضريبة من خلال تضخيم الرسوم القابلة للإسترجاع مستعملين من أجل ذلك فواتير شراء وهمية ، أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية . و رغم كل الإصلاحات تبقى مردودية هذه الضريبة بعيدة عن الأهداف المسطرة.

2-4 الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG):

تفرض هذه الضريبة على مجموع الدخل الناتج عن مصادر متعددة ، و قد عرفها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كما يلي :"يتم تأسيس ضريبة سنوية واحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تدعى بضريبة الدخل الإجمالي ، تطبق هذه الضريبة على دخول و أرباح المكلف بالضريبة التي يحققها أو التي يحصل عليها كل سنة . "[1] و لقد أسست على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 .

هذه الضريبة المباشرة تطبق أولا على المداخيل المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين ، فهي ضريبة سنوية يتم تحصيلها أو يطلب تحصيلها كل سنة على أساس الأرباح و المداخيل التي تحصل عليها المكلف بالضريبة خلال السنة .

كما أن هذه الضريبة تتميز بصفة التصاعدية ، حيث أن حسابها يتم بتطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح المداخيل ، و المقصود من هذا هو أن العبء الضريبي سيزداد مع إرتفاع دخل المكلف بالضريبة ، أي كلما زاد الدخل الإجمالي كلما كان العبء الضريبي أكبر و مبلغ الضريبة أهم ، دون أن ننسى أن الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر هي ضريبة تصريحية .

يتكون الدخل الإجمالي الصافي بطبيعة الحال من مجموع المداخيل الصافية التالية :

- الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية .
- أرباح المهن غير التجارية .

[1] . المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :(تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل , و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة .)

- عائدات المزارع .
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية ، كما تنص عليه المادة رقم 2 .
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة .
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع العمرية .
- فوائض القيمة المترتبة عن التنازل ، بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية أو الحقوق المتعلقة بها المبينة في المادة رقم 77 .

4 -2 -1 من هم الأشخاص الخاضعون للضريبة ؟

يخضع لهذه الضريبة كل الأشخاص الذين يوجد مقر تكليفهم في الجزائر ، كما يخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد مقر تكليفهم خارج الجزائر .كيف يمكن تحديد مقر أو موطن التكليف ؟

يعتبر موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة للأشخاص :

- الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له ، أو المنتفعين به أو مستأجرين له ، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد إتفق عليه إما بإتفاق وحيد أو بإتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل .
- الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية .
- الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواءا أكانوا أجراء أم لا .

- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهمات في بلاد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

يخضع لضريبة الدخل سواءا أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا ، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية ، الذين يتحصلون على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى إتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى .

4 -2 -2 الأرباح الصناعية و التجارية :

تكتسي صفة الأرباح الصناعية و التجارية التي تفرض عليها الضريبة على الدخل الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين :

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها .
- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار ، و يقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم ، بالتنازل عن الإستفادة من الوعد بالبيع إلى مشتري كل جزء أو قسم .
- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواءا كان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا .
- يمارسون النشاط الراسية عليه المناقصة و صاحب الامتياز و مستأجر الحقوق البلدية .

- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن و الأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا ، يحدد عند الضرورة النشاط المتصف بطابع صناعي عن طريق التنظيم .
- يتقاضون مكافآت بصفتهم مسيرين ذوي الأغلبية في شركات ذات المسؤولية المحدودة و في شركات توصيات بأسهم و شركاء في شركات أشخاص و أعضاء في شركات مساهمة إختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.
- المداخيل المحققة من طرف التجار الصيادين ، الربابنة الصيادين ، مجهزي السفن و مستغلي قوارب الصيد ، هذه المداخيل تأخذ طابع الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل .

1 الإعفاءات و الإستثناءات :

هناك جملة من الإعفاءات و الإستثناءات فيما يخص هذه الضريبة نذكر منها مايلي :

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب "من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاثة سنوات إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال . تحدد مدة الإعفاء بستة(6) سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها و التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم
- يستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة 10 سنوات ، الحرفيون التقليديون و كذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني .

- تستفيد من إعفاء دائم بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذلك الهياكل التابعة لها و كذلك المبالغ المحققة من طرف الفرق المسرحية .

2 تحديد الربح الخاضع للضريبة :

ا- فرض الضريبة على أساس النظام الجزافي :

يتم تحديد قيمة الضريبة جزافيا بالنسبة للمكلفين الذين لا يتعدى رقم أعمالهم السنوي 1500000 دج ، إذا كان الأمر يتعلق الأمر بمكلفين بالضريبة تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع السلع و الأشياء و اللوازم و المواد الغذائية المخصصة إما لأخذها أو لاستهلاكها في عين المكان أو تتمثل في توفير السكن .أو يزيد عن 800000 دج إذا تعلق الأمر بغيرهم من المكلفين بالضريبة .

إما غي حالة انتماء نشاط المكلفين إلى الحالتين في نفس الوقت ، يطبق النظام الجزافي إلا إذا كان رقم الأعمال الإجمالي لا يتعدى مبلغ 1500000 دج أو إذا كان رقم الأعمال السنوي المتعلق بالنشاطات من الصنف الثاني لا يزيد عن 800000 دج و يشمل رقما الأعمال السنويان على كافة الحقوق و الرسوم . و لتحديد رقم الإعمال السنوي تحسب مبيعات البنزين و الوقود الممتاز و زيت الوقود و التبغ و الكبريت في حدود 50% من مبلغها .

تستثنى من النظام الجزافي :

- عمليات البيع بالجملة .
- عمليات البيع التي يقوم بها وكلاء البيع .

- عمليات إيجار العتاد أو مواد الاستهلاك الدائمة ما عدا الحالات التي تكتسي فيها طابعا ثانويا و ملحقا بالنسبة لمؤسسة صناعية أو تجارية .

يقدر مبلغ الربح الجزافي من قبل المصالح الجبائية و ينبغي أن يكون موافقا للربح الذي يمكن أن تحققه المؤسسة بصفة عادية .

ب- فرض الضريبة على أساس الربح الحقيقي :

يحدد الربح الذي يدخل في حساب ضريبة الدخل حسب نظام الربح الحقيقي ، بالنسبة للمكلفين الذين يتجاوز رقم إعمالهم السنوي الحدود (المبالغ) التي تم الإشارة إليها سابقا .

ضف إلى ذلك الأرباح المحققة من طرف شركات الأشخاص و تجار الجملة و أصحاب الامتياز و الأشخاص المذكورون في المادة 95 من قانون الرسوم على أرقام الأعمال و كذا الأرباح الناتجة عن عملية إيجار العتاد أو مواد الاستهلاك الدائمة ما عدا تلك التي تكتسي طابعا ثانويا أو ملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية .

تبلغ الإدارة الجبائية قبل فاتح أفريل من كل سنة من طرف هؤلاء المكلفين المذكورين ، بتصريح خاص عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة .حيث يجب أن يحتوي التصريح المقدم على كل الوثائق و المعلومات التي تطلبها الإدارة الجبائية .

و من هذا المنطلق لا بد على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي أن يمسكوا محاسبة نظامية و عليهم أن يقدموها إذا إقتضى الأمر عند كل طلب لأعوان الإدارة الجبائية .

ج- التخفيضات :

يطبق تخفيض بنسبة 25 % على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه .و كذلك على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني و أرامل الشهداء ، و هذا التخفيض لا يخص إلا نظام التقدير الجزافي ،و يطبق تخفيض بنسبة 30 % على الأرباح المعاد إستثمارها

3-2-4 أرباح المهن غير التجارية :

أرباح المهن غير التجارية هي كل الأرباح الناتجة عن ، ممارسة مهنية غير تجارية ، مثل أرباح المهن الحرة و الوظائف و المهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة " التاجر " ، و المستثمرات المديرة للأرباح و التي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح و الدخول .

كما تشمل هذه الأرباح كذلك ، ريع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون و ورثتهم و الموصي لهم بحقوقهم . كذلك الريع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ أو التنازل عنها .

4-2-4 الإيرادات الفلاحية :

تدخل في تكوين الإيرادات الفلاحية كل الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية و تربية المواشي ، تشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن و النحل و المحار و بلح البحر ، الأرانب و استغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض .

إلا أنه لا يمكن اعتبار أنشطة تربية الدواجن و الأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا كانت ممارسة من طرف فلاح في مزرعته و كانت لا تكتسي صفة صناعية .

تعفى من ضريبة الدخل الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب و البقول و التمور .

و من جهة أخرى هناك إعفاء آخر لمدة 10 سنوات ، يخص الإيرادات الناتجة من الأنشطة الفلاحية و أنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة في المناطق الجبلية و ذلك إبتداءا على التوالي من تاريخ منحها تاريخ بدا نشاطها .

4-2-5 المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية :

- تتمثل في المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها.
- إيجار المحلات التجارية و الصناعية غير المجهزة .
- الإيرادات الناتجة عن إيجار أملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية .

يتكون الأساس الضريبي المعتمد في عقد العقارية من القيمة الإيجارية المحددة إستنادا إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المحددة عن طريق التنظيم .

4 -2 -6 إيرادات الديون و الودائع و الكفالات :

هي كل الإيرادات النابعة من مداخيل الديون و الودائع و الكفالات ، الفوائد و المبالغ المستحقة من الدخل و كافة الحواصل الأخرى .

الديون العقارية الممتازة منها و العادية و كذا الديون المماثلة بالأسهم و السندات العامة و سندات القرض الأخرى القابلة للتداول بإستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض .

الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد ، مهما كان المودع و مهما كان تخصيص الوديعة ، الكفالات النقدية و الحسابات الجارية و سندات الصندوق .

4-2 -7 المرتبات و الأجور و المنح و الريع العمرية :

تشتمل على كل من المرتبات و التعويضات و الأتعاب و الأجور و المنح و الريع العمرية .

ضف إلى ذلك كل من :

- المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة .

- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير
- التعويضات و التسديدات و التخصيصات الجزافية لقاء مصاريفهم المدفوعة لمديري الشركات .
- علاوات المردودية و المكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة إعتيادية من قبل المستخدمين .
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء ، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين ، بصفة مؤقتة و كذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري .

و في هذا المجال هناك إعفاءات نذكر منها مايلي :

- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم عن 12000 دج .
- التعويضات المخصصة لمصاريف التنقل أو المهمة .
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية .
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد و المنح العائلية و منحة الأمومة .

و غيرها من الإعفاءات الأخرى .[1]

4 -2-8 فوائض القيمة :

تدخل فيه كل فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية ، فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني ، عن عقارات

[1] . لمزيد من المعلومات ارجع إلى قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية ، و كذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك .[1]

و من الملاحظ أنه لا تدخل في تكوين الأساس الخاضع للضريبة ، فوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن ملك عقاري تابع لتركة من أجل تصفية إرث، و كذا الهبات المقدمة للأقارب.

4-2-9 حساب الضريبة على الدخل الإجمالي :

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي إنطلاقا من الجدول المبين كالآتي :

الدخل الخاضع للضريبة(دج)	نسبة الضريبة(%)
لا يتجاوز 60000 دج	% 0
من 60001 دج إلى 180000 دج	%10
من 180001 دج إلى 360000 دج	% 20
من 360001 دج إلى 1080000 دج	% 30
من 1080001 دج إلى 3240000 دج	% 35
أكثر من 3240000 دج	% 40

السلم الضريبي على الدخل الإجمالي [2]

تبقى الضريبة على الأجور و المرتبات تتحمل العبء الكبير من مجموع الضرائب المباشرة في الدخل الإجمالي ، و هذا نتيجة الإقتطاع من المنبع و التي تحد من التهرب .

[1] . لمزيد من المعلومات عد إلى المرجع : ا. سعيد بن عيسى ,"الجباية , شبه الجباية , الجمارك , أملاك الدولة " , طبعة 2003 , ص 34 و ص 35

[2] المصدر: قانون المالية لسنة 2003 .

أما التوسع في الدخل الإجمالي(الدخول العقارية و الزراعية و الدخول الإستثمارية) لم يكن لها الأثر الإيجابي من حيث المردودية ، و ذلك لأن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة تصريحية مما يجعل التصريحات المقدمة من طرف المكلفين لا تعبر في أغلب الأحيان عن حقيقة الأوعية الضريبية و بالتالي ضعف مردوديتها .إن إخضاع المداخيل الزراعية للضريبة على الدخل الإجمالي لم يكن له أثر إيجابي في تحسين المردودية لهذه الضريبة ، حيث أن الإدارة من الصعب عليها الوصول إلى حقيقة المداخيل الواجبة الإخضاع .أما فيما يخص المداخيل الرأسمالية المنقولة لم يكن لها الأثر الإيجابي كذلك و هذا لغياب سوق مالي بمعنى الكلمة في الجزائر .

4 -3 الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على مجمل الأرباح و المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين . إن من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الإقتصادي لسنة 1992 ، يتمحور في وضع المؤسسات العمومية في نفس موضع المؤسسات الخاصة و إخضاعها لمنطق السوق ، و لتجسيد هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991 "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 ، و تسمى هذه الضريبة ، الضريبة على أرباح الشركات ."[1]

---

[1] المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

4 -3-1 مجال تطبيق الضريبة :

كما ذكرنا فالضريبة على أرباح الشركات تفرض على الأرباح الناتجة عن نشاط :

1-الشركات مهما كان شكلها و عرضها باستثناء كل من :

- شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري ، إلا إذا إختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات .
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم ، بإستثناء الشركات التي إختارت كذلك الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات .
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري المعمول بهما .

2-المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري .

و غيرها من الشركات المنصوص عليها في التشريع ..[1]

4 -3-2 المجال الإقليمي للضريبة :

كل الأرباح المحققة في الجزائر تمسها الضريبة على أرباح الشركات ، و تحدد الإقليمية إنطلاقا من إعتبار تحقق الأرباح داخل الجزائر ، و تعتبر الأرباح محققة داخل الجزائر كل من :

---

[1]. لمزيد من المعلومات ارجع إلى قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- الأرباح المحققة في شكل شركات ، و التي نتجت عن نشاط عادي ممارس ، ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة .
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات .
- أرباح المؤسسات التي و إن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين ، إنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، نشاط يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية .إذا كانت مؤسسة ما ، تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر و خارج التراب الجزائري الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الضرورة من عمليات البيع المحققة في الجزائر ، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين .

4-3-3 الإعفاءات :

- تستفيد الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر و المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاثة (03) سنوات كاملة إبتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال كما أنها تصبح ستة (06) سنوات كاملة إذا كان النشاط الممارس في منطقة يجب ترقيتها .
- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية .

- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات ، الأرباح التي تتقاضاها الشركات بمناسبة مشاركتها في رأسمال الشركات الأخرى من نفس التجمع .

و في هذا المجال هناك عدة إعفاءات إعتمدها المشرع الجزائري و ذلك لأهداف إقتصادية و أخرى إجتماعية ، لا يسع المقام لذكرها بالتفصيل[1] .

4-3-4 حساب الضريبة على أرباح الشركات :

تفرض الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30 % . في حين الأرباح المعاد إستثمارها فتخضع للنسبة المخفضة 15 % .

تحدد نسبة الإقتطاعات من مصدر الضريبة على الأرباح كتالي :

- 10 % من عوائد الديون و الودائع و الكفالات ، و يمثل الإقتطاع المتمثل بهذه العوائد إعتمادا ضريبيا يخصم من قرض الضريبة النهائي .
- 40 % من المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها .
- 20 % من المبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد التسيير التي يتم فرض ضريبتها عن طريق الإقتطاع من المصدر .
- 24 % على المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشأت مهنية دائمة في الجزائر ، في ايطار صفقات تأدية الخدمات .

[1] . لمزيد من التفاصيل إرجع إلى المرجع التالي :
الأستاذ سعيد بن عيسى ، "الجباية، شبه الجباية ، الجمارك ، أملاك الدولة "، مرجع سابق ، ص 46 و ص 47 وص 48 .

- 18 % بالنسبة للحاصلات المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج ، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم (brevet d'exploitation)، و إما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه ، أو صيغته أو منح امتياز ذلك .
- 10 % من المبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري .و هذا انطلاقا من مبدأ المعاملة بالمثل .

الضريبة على أرباح الشركات تبقى مردوديتها ضعيفة لكون المؤسسات العمومية تقريبا تعاني من وضعية مالية صعبة ، زيادة إلى ضعف القطاع الخاص ، رغم أن المردودية المالية لهذه الضريبة في تزايد مستمر منذ الإصلاحات إلا أنها تبقى غير كافية(471 مليون دج سنة 1992 ، 4697 مليون دج سنة 1993 ، 8426 مليون دج سنة 1994 .)

بعدما إستعرضنا و لو بصفة وجيزة و مختصرة لأهم ضرائب النظام الضريبي الجزائري ، و التي تخص الضرائب على الإستهلاك ، الضرائب على الدخل ، و تلك المتعلقة بأرباح الشركات ، وذلك حتى تكون لدينا فكرة حول أهم مصادر التحصيل الضريبي الجزائري . و كما هو معلوم أن معظم الضرائب تصفيتها و حسابها و بالتالي تحصيلها مبني على أساس التصريح الضريبي ، حيث هذا الأخير يقدم من طرف المكلفين بالضريبة الذين ربما سيحاولون إخفاء ما يمكن إخفاؤه من مداخيل و أرباح مستعملين في ذلك كل الطرق و الوسائل المتاحة لديهم ، مما سينعكس سلبا على حساب الضريبة و من تم التحصيل الضريبي الجيد ، و من هذا المنطلق كان لابد من إعتماد و إستعمال المراقبة الجبائية للتصريحات التي تعكس في طياتها التلاعبات و التجاوزات .

1-5 ماهية المراقبة الجبائية :

كما سبق و أن ذكرنا أن النظام الضريبي الجزائري مبني على أساس "التصريح الضريبي "(la déclaration) ، و معنى هذا أن المكلف بالضريبة يتولى بنفسه و على مسؤوليته تحديد الوعاء الضريبي و حساب المداخيل أو الأرباح التي عليه التصريح بها للإدارة الجبائية . و إنطلاقا من هذا فإن القانون يخول لمصالح الإدارة الجبائية حق مراقبة مدى صدق هذه التصريحات المقدمة ، و مراعاة المكلفين بالضريبة لإلتزاماتهم الجبائية .

إذن الإدارة الجبائية يعطيها القانون سلطات واسعة للبحث و المراقبة ، إلا أن هذا في بعض الأحيان يكون صعب الإستيعاب من طرف المكلفين حيث أنهم ما يقابلون غالبا كل أشكال الرقابة بالرفض و الكراهية ، فما بالك بالمراقبة الجبائية التي تتعلق مباشرة بالمداخيل و الثروات ، و "من المتفق عليه إستنادا إلى التجربة ، أن الرقابة الجدية الواعية لا تزعج سوى سيئ النية الذين يخشون إفتضاح أمرهم إذ أن الشرفاء لا يمكن أن تدخل في قلوبهم الخشية ".[1]

و حتى تكون المراقبة الجبائية فعالة و ناجعة ، فمن الواجب على المراقب أن يحرص على أن تكون المراقبة عادلة و توفر المساواة و من تم تجنب المكلفين بالضريبة النزهاء و الشرفاء من دفع الضريبة مكان أولئك المتهربين ، و تمكن من إرساء الشروط

---

[1] الدكتور حسن عواضة ، المالية العامة -دراسة مقارنة- ، دار النهضة العربية بيروت ، طبعة 1983 ، ص 458 .

الصحيحة للمنافسة بين المؤسسات و من تم تضمن إحترام التشريع الجبائي .

ولكي تلعب المراقبة الجبائية دورها كاملا ، يجب أن تتميز بالديناميكية و التكيف المستمر مع كل الظروف و المستجدات التي يعرفها الإقتصاد الوطني . حيث أن المراقبة الجبائية الجيدة ستفوت الفرصة على أولئك الذين يحاولون مغالطة الإدارة الجبائية ، و جعلها تخسر أموالا معتبرة ، فالمراقبة الجبائية العادلة و الشفافة سترد ع المكلفين بالضريبة المتهاونون في تأدية حقوقهم الجبائية . إذن المراقبة الجبائية أداة فعالة لتحسين المردودية الجبائية في مختلف النشاطات الاقتصادية .

و سعيا منها إلى تحسين التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية ، فقد اتخذت الإدارة الجبائية كل الإجراءات اللازمة لذلك ، حيث أن في السنوات الأخيرة عزمت مصالح الإدارة الجبائية على كشف العمليات الحقيقية للغش و التهرب الضريبي و محاربتها بفعالية ، و هذا يظهر جليا فيما جاءت به الإصلاحات الجبائية الأخيرة في مجال المراقبة الجبائية (17 -02 -97) من أجل تعزيز و تحديث هياكل المراقبة الجبائية و تكييف أنماطها ، و عليه إتخذت المراقبة حاليا الأشكال الآتية :

<u>5-1-1</u> المراقبة الشكلية للتصريحات:

هذا النوع من المراقبة يتم بصفة نظامية (systématique) على مستوى مفتشية الضرائب عند كل إيداع للتصريحات ، و تمس كل المكلفين بالضريبة الذين ينشطون ضمن إقليمها ، غير أن هذا النوع من

المراقبة لا يتعلق بصحة الأرقام المصرح بها و إنما يقتصر فقط على الكيفية التي تقدم بها (الشكل القانوني للوثائق).

5 -1-2 المراقبة الخاصة بالتقدير الجزافي :

تقوم بها دوريا مفتشية الضرائب أيضا و تخص فيئة المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التقدير الجزافي ، من أجل إرساء أسس ضريبية جزافية تعكس أهمية النشاط الممارس و الدخل المحقق أو المحصل حسب الوضعية المهنية ، بحيث لا تكون التصريحات مبالغ فيها و موافقة لحقيقة العمليات المنجزة .

5 -1-3 المراقبة المعمقة للملفات:

هذا النوع من المراقبة يتم ما بين المراقبة الشكلية و التحقيق المحاسبي ، تعتبر النتيجة المباشرة المتمخضة عن إنشاء المفتشية المختلطة للضرائب ، و توحيد الملف الجبائي بل تشكل تطورا طبيعيا للمراقبة على أساس المستندات (contrôle sur pièces) .

يقوم بهذا النوع من المراقبة أعوان مختصون على مستوى المفتشية من خلال التدقيق في محتوى التصريحات المقدمة ، حيث تتم المراقبة من خلال عملية المقارنة ما بين الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و التي تظهر إختلالات و تجاوزات و الوثائق التي تتوفر عليها مصالح المفتشية في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة .

5-1-4 التحقيق المحاسبي :

يمثل هذا النوع من المراقبة الجبائية القلب النابض لكل عمليات المراقبة و يعتبر الأداة الفعالة للمراقبة في عين المكان (contrôle sur place) ، حيث ظل حتى بداية الإصلاحات الجبائية الأخيرة الوسيلة الردعية الوحيدة التي كان يعتمد عليها لمجابهة و كشف عمليات التهرب و الغش الضريبيين .سنتعرض لهذا النوع من المراقبة الجبائية بالتفصيل لاحقا .

5-1-5مراقبة المداخيل :

على الرغم من أن السيطرة على المداخيل و محاولة حصرها من طرف الإدارة الجبائية يشكل السبيل الأمثل لتحقيق العدالة الجبائية اللازمة و الأداة المفضلة لمواجهة المعاملات غير القانونية و التي لا تتوفر على فواتير إثبات (factures) ، إلا أن مراقبة المداخيل كتقنية جديدة لم تدخل حيز التطبيق حتى يومنا الحالي و ذلك لعدة أسباب نذكر منها مايلي :

- التوجه الشبه كامل إلى مراقبة الأنشطة عوض مراقبة ما يتحصل عليه المكلفون من مداخيل من مصادر مختلفة .
- عدم التعود و غياب التقاليد المتعلقة بمراقبة مصادر المداخيل غير تلك المتعلقة بالأنشطة ، و الوسائل المعيشية للأشخاص الذين ليست لهم مداخيل ظاهرة . إن الواقع الاقتصادي للبلاد يكشف عن الوضعية المالية و المظهر الخارجي لثروات بعض الأفراد لا تتوافق مع المداخيل المصرح بها لذلك " فانه من الضروري إذن توجيه عمل

الإدارة الجبائية نحو السيطرة المتزايدة على مداخيل هذه الفيئات من المكلفين ، مما يستوجب البحث عن المعلومات الجبائية بهدف إعادة تكوين وسائل العيش (train de vie) و ثروات الأشخاص الطبيعيين من جهة ، و تطوير المراقبة في المكتب بهدف إعادة تشكيل مداخيل هؤلاء الأشخاص من جهة ثانية ".[1]

ونستنتج مما ذكرناه أنفا ، إن هذا النوع من المراقبة سيمكن مصالح الإدارة الجبائية من إخضاع المكلفين بالضريبة الذين يحققون الذين يحققون مداخيل تتجاوز الحد الأدنى الخاضع ، بما فيهم المكلفين بالضريبة الذين ليست لديهم أنشطة ظاهرة ، و هذا على الأقل على أساس الحد الأدنى للعيش أو النفقات الكمالية أو الظاهرة..[2]

6-1-5 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

إنبثق هذا النوع من المراقبة الجبائية عن الإصلاحات الجبائية الأخيرة و يعتبر تكميلا و إمتدادا لمراقبة المداخيل ، حيث يسمح بمراقبة تصريحات الضريبة على الدخل الإجمالي للأفراد المكلفين بالضريبة الطبيعيين ، فعندما يجد الأعوان المختصون في المراقبة على مستوى المفتشيات ،أنفسهم أمام حالات هامة تستدعي تحليلا دقيقا و مراقبة ميدانية واسعة ، تسند إلى المحققين في الميدان مهمة القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلفين المعنيين .

و من الملاحظ أن فيما يخص هذا النوع من المراقبة ، ان في الواقع تطبيقه يبقى جد محتشم مما قلل من أهميتها رغم أنها موجهة إلى

---

[1] Instruction N° : 38/MF/DG1 du 17/02/97 relative à la mise en œuvre du dispositif de la lutte contre la fraude fiscale développée par la DGI .

[2] . لأكثر من المعلومات إرجع إلى : المادة رقم 98 من قانون الضرائب المباشرة .

مراقبة الضريبة الأكثر تهربا إلا و هي الضريبة على الدخل الإجماليIRG .و تخص الأشخاص الطبيعيون الأكثر توجها إلى التهرب و الغش الضريبي.

يهدف هذا النوع من المراقبة إلى كشف كل الاختلالات و الفوارق بين المداخيل المصرح بها و تلك المداخيل المحققة فعلا من طرف الأشخاص الطبيعيين المكلفين بدفع الضريبة و ذلك من خلال :

1. مقارنة المداخيل المصرح بها خلال فترة معينة بالنفقات الموظفة في عمليات تتطلب أموالا هامة من عقارات مبنية و غير مبنية ، شاحنات و سيارات ، قروض ممنوحة للغير و غيرها من التكاليف . إضافة إلى المصاريف المتعلقة بالحياة المعيشية للمكلف بالضريبة الخاضع للمراقبة و التحقيق و الميداني .
2. مقارنة المداخيل المعاد تشكيلها بعد عملية التحقيق في المحاسبة بالوضعية الحقيقية لذمة المكلف بالضريبة .

7-1-5 مراقبة أسعار و تقويم المعاملات العقارية :

يهدف هذا النوع من المراقبة الجبائية بالخصوص إلى مراقبة المداخيل التي تكون قد أفلتت من المراقبة الخاصة الموجهة إليها و ذلك أثناء استخدامها في المعاملات و المضاربة العقارية فالملاحظ أن السوق العقارية أصبحت تشكل في السنوات الأخيرة أحد أهم أوجه الإنفاق بل أكثرها إمتصاصا و تبيضا للمداخيل الخفية ، الأمر الذي دفع الإدارة الجبائية إلى إحداث هذا النوع من الرقابة . و في غياب سوق عقارية شفافة إعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم

المعاملات العقارية ، من اجل إستيفاء حقوق التسجيل و الشهر العقاري و الضريبة على الدخل الإجمالي و غيرها من الحقوق اللازم دفعها عند التنازل عن الممتلكات العقارية .

5-1-8 المراقبة المشتركة مع مديريات أخرى:

و تتم باشتراك كل من الإدارة الجبائية و الغرف التجارية و مصالح الجمارك ، حيث يتم تشكيل فرق مراقبة مختلطة (brigades mixtes) بين الإدارات الثلاثة من خلال تنفيذها لبرنامج تحدده لجنة التنسيق الولائية خلال كل ثلاثة أشهر ، تهدف إلى مراقبة المستوردين و متابعتهم كمرحلة أولى على أن يتضمن في المستقبل المؤسسات و مجمعات الشركات ذات الحجم الوطني ، و بصفة عامة المكلفين بالضريبة ذوي المداخيل العامة و المعقدة المصادر .

بعدما إستعرضنا مختلف طرق المراقبة الجبائية ، سنحاول أن نتعرض بنوع من التفصيل كل من الطريقتين الأكثر إستعمالا من طرف مصالح الإدارة الجبائية ألا و هما التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

5-2 التحقيق المحاسبي:

التحقيق المحاسبي (ntabilité
المعاينة المادية لعناصر الإستغلال
حظيرة السيارات و غيرها ، و الا
الإثباتية للتأكد من مدى مطابقة

وتيرة النشاط الفعلي ،أو بمعنى أخر مدى صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية .

إن التحقيق في المحاسبة لا ينبغي أن يفهم منه المراجعة العامة لمختلف القيود ، و إنما فقط إظهار النقائص و التجاوزات و الكشف عن أساليب الغش التي تعود سلبا على درجة التحصيل الضريبي و بالتالي على خزينة الدولة ، و القيام بالتسويات اللازمة ز الواجبة لإسترداد حقوق الدولة و ردع هؤلاء المتهربون .

و حتى يتمكن المراقبون القيام بمهامهم على أكمل وجه ، و من تم إعادة تحصيل الحقوق الضريبية الواجبة ، فإن القانون التجاري و مختلف القوانين الجبائية أقرت و فرضت على كل المكلفين بالضريبة جملة من الإلتزامات الجبائية و المحاسبية ، و بالأخص مسك محاسبة منتظمة (comptabilité régulière) بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي بصفتهم يحققون أرقام أعمال معتبرة .

إلا أن نجاح هذا النوع من المراقبة الجبائية قد يرتبط بتحقق بعض الشروط نذكر منها :

1-2-5 الإطار القانوني :

إن التحقيق المحاسبي هو مجموعة من العمليات التي يقوم بها المحقق أو المراقب من أجل التأكد من دقة و صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، و هذا للكشف عن التجاوزات و تحصيل الحقوق الضريبية و وضع حد لكل أشكال التلاعبات و المخالفات ، هذا ما يسمح للإدارة الجبائية من تحصيل أموالها من جهة و يبعث نوع من العدالة و المساواة الجبائية مابين المكلفين من جهة أخرى . إلا أن المراقبة الجبائية تبقى تشكل أهم عوامل التوترات ما بين المكلف

للمكلف جملة من الضمانات و ذلك بشرط أن يحترموا إلتزاماتهم المحاسبية و الجبائية و بالخصوص تسهيل مهمة المحققين بإعطائهم كل الوثائق الضرورية للمراقبة و التحقيق و تتمثل هذه الضمانات المقدمة للمكلف الخاضع للتحقيق مايلي :

1-الإشعار المسبق بالتحقيق و المدة التحضيرية الممنوحة :

"لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام ".[1]

ومن تم كل عملية تحقيق في المحاسبة لا يحترم فيها هذا النص تعتبر باطلة قانونيا ، كما أن الشروع الفعلي في التحقيق و الفحص المعمق للوثائق المحاسبية لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يتم دون أن تمنح للمكلف مدة تحضيرية ، لا تقل عن 10 أيام ابتداءا من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق.غير أنه يمكن للمحققين القيام بالمراقبة المفاجئة قصد المعاينة المادية لعناصر الإستغلال أو لوجود الوثائق المحاسبية أو الحالة التي تمسك بها فور تسليم الإشعار بالتحقيق .

2-الإستعانة بوكيل من إختيار المكلف بالضريبة :

يجب أن يعلم المكلف بالضريبة ، تحت طائلة بطلان التحقيق بحقه في الإستعانة بوكيل (محامي ، محاسب ، مستشار جبائي ...إلخ) من إختياره ، يمثله أثناء عملية التحقيق و المراقبة و يتكفل بالرد على كل إستفسارات و أسئلة المحققين ، بما في ذلك الإجابة عن التبليغ

[1]. المادة رقم " 190-3 " من قانون الضرائب المباشرة .

بالتعديلات (notification des redressements) و هذا من خلال الإشارة إلى ذلك صراحة و بكيفية واضحة و مقروءة في الأشعار بالتحقيق و التبليغ بالتعديلات .

3-تحديد مدة التحقيق في عين المكان :

إن مدة التحقيق في عين المكان قد حددها المشرع وحرص على توفر بعض الشروط فيها و ذلك تفاديا للمشاكل التي قد تقع أثناء عملية المراقبة الميدانية من إزعاج و عرقلة للسير العادي و الحسن للمكلفين بالضريبة ، فتحديد مدة التحقيق في عين المكان تتماشى مع طبيعة و أهمية النشاط الذي يمارسه المكلف بالضريبة الخاضع للمراقبة ، حيث أنه "لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من أربعة أشهر فيما يخص :

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1000000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها .
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2000000 دج عن كل سنة مالية يحقق فيها .

يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها لا يفوق على التوالي 5000000 دج و 10000000 دج عن كل سنة مالية يحقق فيها .

لا تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة ."[1]

---

[1] 1 . المادة رقم "190 -4 " من قانون الضرائب المباشرة .

ملاحظة: و لضمان المساهمة الفعلية و الصريحة للمكلف أثناء عملية التحقيق و رده عن كل طلبات المحققين في الوقت المناسب , جعل المشرع مدة المراقبة بعين المكان المحددة سابقا غير سارية المفعول , و لا يمكن أن يحتج بها على الإدارة الجبائية في حالة استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية مثبتة قانونيا أو تقديمه معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق .

4-عدم إمكانية إعادة التحقيق :

بعد الانتهاء من عملية التحقيق في المحاسبة لفترة محددة قد خصت ضريبة معينة المشار إليها في الإشعار بالتحقيق ، و بعد أن يكون المكلف بالضريبة قد أبدى قبوله أو رفضه للإقتراحات المتعلقة بالتعديلات أو عدم الرد عليها خلال الأربعين يوما ، أو تم إشعاره بعدم وجود أية تعديلات فإنه لا يمكن لمصالح الإدارة الجبائية القيام مرة ثانية بالتحقيق في عين المكان بخصوص نفس الضريبة ، إلا في الحالات التي يكون قد إستعمل فيها المكلف بالضريبة تلاعبات أو قدم معلومات ناقصة أو غير صحيحة خلال عملية التحقيق .

5-تبادل التوضيحات و التناقضات :

هذا الإجراء لا يقتصر على تبليغ نتائج التحقيق ، بل يشترط أيضا على الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة تبليغ المكلف بالضريبة حتى في حالة انعدام التعديلات(les redressements) ، و فتح معه محادثات شفوية كلما كان ذلك ممكنا و مجديا ، من أجل إرساء تعديلات عادلة تجنب الطرفين الدخول في مشاحنات و منازعات قد تطول و تكلف .

2-2-5 هياكل التحقيق و إختيار الملفات المحقق فيها :

إن فعالية المراقبة الجبائية و خاصة منها التحقيق في المحاسبة ، مرتبط بوضع هياكل(structures) مختصة و إختيار أمثل للملفات المبرمجة لعمليات التحقيق .

1) الهياكل :

بالرغم من الأهمية التي تخصصها الإدارة الجبائية خلال السنوات الأخيرة لتحسين التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية و مكافحة التهرب و الغش الجبائيين ، و الدور الكبير للتحقيق المحاسبي في تخفيض حدة التجاوزات و التلاعبات الجبائية ، لا تزال هياكل التحقيق ينقصها الإنضباط و الإنسجام ، حتى و إن سجلت مؤخرا تطورا نسبيا بإنشاء مديرية مركزية و سرايا جهوية في انتظار إنشاء مديريات جهوية للبحث و التحقيقات ، تعمل إلى جانب المديريات الفرعية للمراقبة المتواجدة على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب .ومن تم كان من الواجب تدعيم و تطوير الهياكل القاعدية لعمليات التحقيق في عين المكان ، لما تشكل من أهمية كبيرة في جمع المعلومات و تحسين عملية تحديد الوعاء الجبائي للمكلفين بالضريبة ، و هذا ما سيعود بالفائدة على عملية التحصيل الضريبي و المردودية الجبائية اذن فلابد من تدعيم فرق التحقيق بكل الوسائل المادية و حتى المعنوية ، لأن فرق التحقيق تعتبر العين و الأذن الصاغية لمصالح الإدارة الجبائية . و حتى تكون عمليات التحقيق فعالة فمن الضروري أن تكون فرق التحقيق متكونة من محققين محايدين ، أي لا يقطنون في منطقة التحقيق

، و إلا فما جدوى عملية التحقيق إذا كان المحقق يتعارف مع المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق .

2) حسن إختيار الملفات المبرمجة :

إن الإختيار الجيد و العقلاني للملفات المدرجة ضمن برنامج التحقيق ، يعتبر عامل أساسي و فعال بعد كفاءة المحققين و الأجهزة المختصة ، التي يتوقف عليها تحقيق الأهداف المسطرة لعملية المراقبة الجبائية من تحسين قدرات التحصيل الضريبي و مواجهة التلاعبات الجبائية في مختلف أشكالها .فمن اجل اختيار علمي للملفات المبرمجة فعلى المحققين إعتماد طرق أكثر ملائمة لفحص الوضعيات الجبائية المعقدة ، و هذا لا يتسنى لمصالح الإدارة الجبائية إلا إذا وفرت بعض الشروط نذكر منها :

- التعاون ما بين مختلف المفتشيات المكلفة بتسيير الملفات الجبائية و مكاتب البحث الجبائي المتوفرة على المعلومات اللازمة و ذات الأهمية القصوى لإعداد برامج التحقيق الميداني .
- يجب أن يتم إعداد برنامج التحقيق على ضوء الإمكانيات الهيكلية المتوفرة و المتاحة ، و على أساس عدد متوسط من العمليات لكل فرقة تحقيق .
- التغطية العقلانية لإقليم الولاية ، فالمراقبة الجبائية ليست موجهة لشريحة خاصة من المكلفين بالضريبة و إنما فقط يجب التركيز أكثر على المكلفين الذين تكشف تعاملاتهم طرق ممكنة للتهرب و الغش في دفع قيمة الضريبة المفروضة عليهم.

- تنويع الأنشطة المبرمجة و التوجه أكثر إلى التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية .
- إستعمال المقاييس و التقنيات الأكثر موضوعية و الشفافة و المنضبطة مع طبيعة الأنشطة الخاضعة للتحقيق و المراقبة .

3-2-5 كيفية التحقيق و المراقبة:

إن التحقيق في المحاسبة تقنية تستوجب الإلمام بتقنيات المحاسبة و طرق تطبيق المخطط الوطني المحاسبي ، و بالتقنيات الجبائية في نفس الوقت من طرف المحققين . ومن هذا المنطلق يتميز المحققون الجبائيون عن مفتشو الحسابات و المحاسبون .

إن عملية التحقيق في المحاسبة تتطلب مراعاة بعض الشروط الواجبة و المراحل التدريجية نذكر منها:

- الفحص الشكلي للمحاسبة "la forme" و معنى هذا هو التأكد من أن المحاسبة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة "محاسبة منتظمة و كاملة".[1]

و "محاسبة دقيقة جبريا"[2]. مع توفرها على كل الوثائق الإثباتية المطلوبة قانونا .

ففي حالة غياب شرط من الشروط المذكورة أعلاه فإن المحاسبة تكون مرفوضة و لاغية قانونا .

---

[1] محاسبة منتظمة و كاملة نعني بها مسك السجلات و الوثائق الإلزامية و بالكيفية المنصوص عليها قانونا.

[2]. محاسبة دقيقة جبريا :المجموع الدائني لدفتر اليومية يجب أن يتساوي مع مجموعها المديني ,و المجموع الدائني و المديني لدفتر اليومية يجب أن يساوي المجموع الدائني و المديني لدفتر الأستاذ , و مجموع الأرصدة الدائنة و المدينة لهذا الأخير يجب أن تساوي على التوالي مجموع الأرصدة الدائنة و المدينة لميزان المراجعة و ميزان ما بعد الجرد .

- الفحص المعمق للمحاسبة "le fond" إن الهدف من هذا الفحص المحاسبي هو التأكد من صحة و صدق القيود و الوثائق المحاسبية المعتمدة من طرف المكلف بالضريبة و المقدمة إلى مصالح الإدارة الجبائية مقارنة مع الوضعية الحقيقية لهذا المكلف بالضريبة . ففي حالة صدق الوثائق المقدمة تقتصر المراقبة الجبائية على التأكد من قابلية تخفيض المصاريف الجبائية و مراقبة الرسوم على القيمة المضافة عند الشراء القابلة للاسترجاع ، بصفة عامة كل ما يتعلق بالتشريع الجبائي .

أما في حالة عدم توافق الوثائق المحاسبية المقدمة مع طبيعة النشاط المهني للمكلف بالضريبة ، فان المحققون يجدون أنفسهم مضطرين إلى إعادة تشكيل الأسس الضريبية من جديد انطلاقا من حسابات خارج المحاسبة المقدمة ، فكيف يتم ذلك ؟

ا إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من عناصر كمية (المخزون) :

تعتبر هذه الطريقة الأكثر استعمالا من طرف المحققين ، و ذلك لسهولة تطبيقها خاصة في مجال النشاط التجاري و الصناعي ، و تعتمد هذه الطريقة على مراقبة مخزونات البضائع و المواد المخزنة مستعملين المعطيات المحاسبية و مقارنتها بالمعطيات الحقيقية المحصل عليها أثناء عملية المراقبة .

عملية إعادة التشكيل يمكن حسابها على أساس الصيغة المحاسبية التالية:

مخزون بداية الفترة الزمنية
(+) مشتريات الفترة الزمنية
(-) مخزون نهاية الفترة الزمنية
= الاستهلاكات المعاد تشكيلها
(-) الاستهلاكات المصرح بها
= الفارق المخفي الغير مصرح به

و إنطلاقا من هذه الصيغة البسيطة يمكن تحديد نسبة رقم الأعمال التي تم إخفاؤها و لم يصرح بها ، ومن تم إضافة هذه القيمة المخفية إلى رقم الأعمال الحقيقي و إعادة فرض الضريبة على أساس هذه القيم الجديدة ، دون أن ننسى إضافة العقوبات المالية على المكلف بالضريبة

ب إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من الإيرادات :

تتمثل هذه الطريقة في تجميع كل الإيرادات المحصل عليها من طرف المكلف بالضريبة و مقارنتها برقم الأعمال المصرح به ، و ذلك من خلال القيام بحساب المجموع المديني للصندوق و المجموع الدائني للحسابات البنكية و البريدية ، مع الأخذ بعين الإعتبار التغيرات التي حدثت في حساب التسبيقات المستلمة من الزبائن و أرصدة حساباتهم عند بداية و نهاية كل سنة من سنوات التحقيق .

و يمكن حساب ذلك انطلاق من الصيغة التالية :

المجموع المديني لحساب الصندوق
(+) المجموع المديني للحساب البنكي و البريدي للمكلف
= المجموع المحصل عليه حقيقة من طرف المكلف
(+) تسبيقات الزبائن في 01 -01 من السنة
(-) تسبيقات الزبائن في 31 -12 من السنة
(-) رصيد حساب الزبائن في 01-01 من السنة
(+) رصيد حساب الزبائن في 31 -12 من السنة
= **رقم الأعمال المعد تشكيله**

و إنطلاقا من مقارنة بسيطة ما بين رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة و رقم الأعمال المعاد تشكيله بعد عملية التحقيق و المراقبة ، تظهر التجاوزات الواجب تعديلها و تقويمها من طرف المحققون . لكن قبل القيام بأي تعديل ، على المحققين أن يوجهوا طلبا للمكلف بالضريبة لتفسير هذا الاختلال ، هذا الأخير قد يكون في بعض الأحيان ناتج عن استرجاع مثلا لشيكات مسحوبة أو مجرد حركة داخلية للأموال مثل التحويلات التي قد تحدث من حساب البنك إلى حساب الصندوق و العكس .

3-5 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

إن الواقع الإجتماعي للبلاد يؤكد على أن المحاربة الفعالة للتهرب و الغش الجبائيين و بالتالي تحسين المردودية الجبائية بتحصيل فعال، تبقى إلى حد الآن عبارة عن شعارات و أمنيات ، ما لم يتم الإسراع بتطبيق هذا النوع من المراقبة الجبائية و في مجالات واسعة .

إن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تقنية جبائية ليست كغيرها من تقنيات المراقبة الجبائية ، فهي تهدف إلى الكشف عن المداخيل الحقيقية للأشخاص الطبيعيين ليس من باب مصادر اكتساب هذه المداخيل ، و إنما من باب كيفية إنفاقها . و المعنى أن المكلف بالضريبة يستطيع إخفاء مداخيله بطريقة أو أخرى على مصالح الإدارة الجبائية ، و لاكنه لا يستطيع إخفاءها عندما يريد تطوير نفقاته اليومية و ثرواته المتزايدة.و انطلاقا من هذا بمقدور المحققين أن يلاحظوا ببساطة الفرق بين المداخيل المصرح بها و نفقات المكلف بالضريبة اليومية ونمط معيشته و هذا ما يعرف بالفرنسية train de vie .

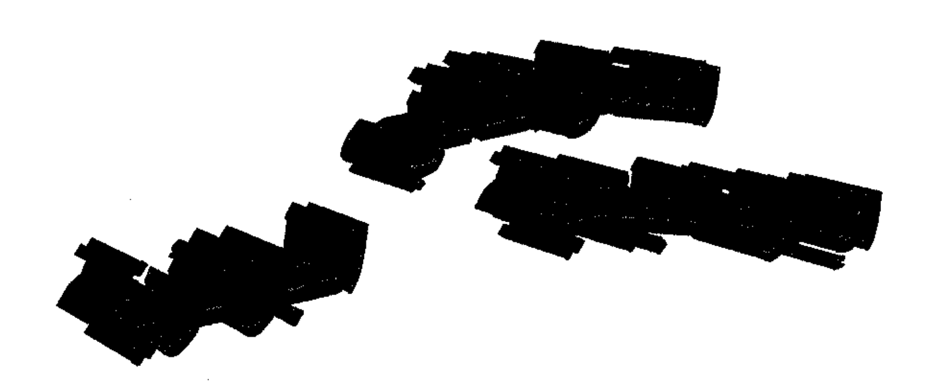
و ما يجب الإشارة إليه ، أن هذا النوع من المراقبة الجبائية يخضع لنفس إجراءات و أحكام التحقيق في المحاسبة المذكورة فيما سبق فيما يخص الايطار القانوني و الضمانات المقدمة للمكلف ، إلا أن المراقبة تخص فقط المداخيل الإجمالية للأشخاص الطبيعيون و أن مدة التحقيق في عين المكان لا تتجاوز السنة في الأحوال العادية .



لقد شكل الإصلاح الجبائي خطوة هامة نحو عقلنة و تفعيل النظام الضريبي الجزائري ، بحيث تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة ، أكثر تكيفا مع الواقع الاقتصادي المنتهج من طرف الجزائر مقارنة مع النظام السابق . و قد عمل النظام الضريبي الجديد على توسيع الحقل الضريبي بحيث أصبح يمس اكبر شريحة ممكنة من المكلفين بالضريبة مع تخفيف العبء الضريبي عليهم ، و رغم ذلك التطور الهام و الملحوظ الذي عرفه النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات ، إلا أنه لا يزال بعيدا على ما هو منتظر منه تحقيقه من مردودية التحصيل الضريبي ، حيث أننا نبقى نلاحظ هيمنة الجباية البترولية على الجباية العادية ، فعلى سبيل المثال و في سنة 2000 بلغت نسبة مساهمة الجباية البترولية في الإيرادات الكلية للبلاد 66,52 % في حين بلغت مساهمة الجباية العادية 33,48 % .

إذن فرغم الإصلاحات القائمة على قدم وساق في الجزائر إلا أن الإيرادات الجبائية على مستوى الجباية العادية يبقى تطورها بطيء إذا لم نقل ضعيفا . رغم التعديلات التشريعية و التقنية و خلق ضرائب جديدة بهدف توسيع القاعدة الضريبية ، فإن الحصة الجبائية البترولية مازالت تشكل النسبة الكبرى في إيرادات الميزانية ، و بالتالي لا زالت تابعة بقوة إلى الجباية البترولية ، و من هذا المنطلق فإن الإصلاحات لم يكن لها أثر مالي كبير على الجباية العادية ، و هو بعيد عن الطموحات التي سطرت في إطار السياسة الجبائية للدولة ، ومن هنا يمكننا أن نقول ، حتى تكون الجباية العادية فعالة و ذات مردودية عالية لابد من أن تكون الإدارة الجبائية الجزائرية فعالة و تعمل في شفافية ،

كما عليها أن تبسط من الإجراءات الإدارية حتى تستطيع التعامل مع المكلفين بكل وضوح وإنضباط ، كما عليها أن تراجع التشريع الجبائي وتحكم التصرف فيه . فللإدارة الجبائية و تسييرها و تنظيمها الدور الفعال في تحسين مردودية الجباية العادية و التحصيل الضريبي على مستواها ، وهذا ما سنحاول معالجته في الفصل اللاحق .



ADMINISTRATION FISCALE ALGERIENNE

الفصل الثاني : الإدارة الجبائية الجزائرية

مقدمة الفصل :

أول ما يجب أن يشار إليه ، هو أن الضريبة حتى تكون مقبولة و ذات مردودية أمر في غاية الأهمية و التعقيد . و هو أمر مرتبط أساسا و برباط وثيق مع الشروط و الظروف التي تسير و تعمل في إطارها الإدارة الجبائية ، تسيير هذه الأخيرة ينبثق من مدى تنظيمها ، التي يجب أن تكون قادرة على إصدار القرارات و تطبيقها و تجسيدها في الميدان ، بكل شفافية و دون ضعف و لا هوان ، ضف إلى ذلك قدرتها و حسن تسييرها للإجراءات الجبائية الجد معقدة .
" فالإدارة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من المصالح و الهيئات الإدارية التي تعمل على تجسيد قوانين التشريع الجبائي ، بمراقبة و تحصيل مختلف ضرائب النظام الجبائي "[1]

و إنطلاقا من ذلك تظهر درجة تعقيد و تركيب هذه الإدارة ، و تكشف و تظهر مدى تعدد مهامها و وظائفها ، فالإدارة الجبائية هي أداة تنفيذ تقني و في نفس الوقت جهاز وساطة في غاية الأهمية ، حيث أنها دائما حاضرة في النقاشات السياسية و الإجتماعية و الإقتصادية التي تهم الدولة .

إن تنظيم الإدارة الجبائية وفق مبدأ لا مركزية الإدارة ، يهدف إلى فتح المجال لإتخاذ القرارات بصفة عقلانية ، و ضمان سرعة و

---

[1] حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية ، الدار الجامعية الإسكندرية ، طبعة 1995 ، ص 145.

فعالية في العمل . و بحثا عن فعالية الإدارة الجبائية الجزائرية ، إتخذ المشرع الجزائري بعض التعديلات في جانبها التنظيمي ، بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحلي و المركزي ، و ذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق و التكيف مع الإصلاحات الجبائية المنتهجة . و في هذا المجال تم تحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب(DGI)، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 90-190 الصادر في 23 جوان 1990 ، و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الإقتصاد.

المبحث الأول: الإدارة الجبائية الجزائرية قبل الإصلاحات

لقد تميزت الإدارة الجبائية الجزائرية قبل الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 بتنظيم غير ملائم و نقص في التحكم في المادة الخاضعة للضريبة ، دون أن ننسى نقائص التحصيل الضريبي الذي عانت منه كثيرا .

1-1 التنظيم غير الملائم :

كانت الإدارة الجبائية الجزائرية قبل إعادة هيكلة المصالح الجبائية سنة 1990 تتضمن على المستوى المركزي مديريتين تتكفل الأولى بالمراقبة الجبائية و الأخرى بالدراسات و التشريع الجبائي ، بحيث تقوم السلطة الوصية بالتنسيق فيما بينها [1]. إما على المستوى الولائي فإنه يوجد على العموم ثلاثة هياكل مديرية : مفتش منسق بالنسبة لمجمل المصالح الخارجية لوزارة المالية على مستوى الولاية ، مفتش قسم الوعاء و مفتش قسم التحصيل و قد أظهر هذا التنظيم عدة عيوب في مجال التنسيق سواءا على الصعيد الولائي أو مع الإدارة المركزية

أما على الصعيد المحلي كانت المفتشيات تختص حسب نوعية الضرائب : الضرائب المباشرة ، الرسوم على رقم الأعمال ، الضرائب غير المباشرة و التسجيل و الطابع ، أما في ما يتعلق بقباضات الضرائب كانت بعضها تقوم بوظيفة مزدوجة تتمثل في تحصيل الضرائب و محاسب مخصص للبلديات . و نظرا للوسائل

---

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية ، العدد 76 سنة 1997 ، ص 82 .

الموضوعة تحت تصرفها كانت نشاطات التحصيل الضريبي مهملة نوعا ما لا سيما فيما يخص التحصيل الإلزامي للضريبة .

1 -2 نقص الوسائل :

لقد عانت الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة من نقائص في الوسائل البشرية و المادية ، فيما يخص الوسائل البشرية عرفت الإدارة الجبائية عجزا هاما في العدد و في النوعية على حد سواء . و قد لاحظ مجلس المحاسبة أثناء التحريات التي قام بها [1] أن في بعض مصالح التسيير التناسب في الرتب فيما يخص التشغيل يبقى مجهولا . من جهة أخرى ، فإن القانون الأساسي لعمال الإدارة الجبائية المماثل لعمال المصالح فعلا من طرف أعوان درجتهم أقل من درجة مساعديهم ، و بالتالي فإن مبدأ الأخرى من قطاع المالية لم يكن تحفيزي على وجه الخصوص للتأثير على المردودية . أما بالنسبة للوسائل المادية من خلال ملاحظات مجلس المحاسبة دائما ، فإنه على مستوى كل المصالح التي خضعت لمراقبته توجد نقائص هامة فيما يخص المحلات الإدارية ، تجهيزات المكاتب ، وسائل الإعلام الآلي و قد تسببت هذه الوضعية في عرقلة السير الحسن للمصالح و تخفيض بصفة محسوسة نتائج نشاطاتها.

1-3 نقائص التحكم في الوعاء الضريبي :

أظهرت التحريات التي تمت لدى مختلف المفتشيات نقائص في التحكم في الوعاء الضريبي و يعود ذلك أساسا إلى ضعف رقابة

---

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية ، العدد 76 ، سنة 1997 .

المستندات و غياب الرقابة الميدانية ، كما تمت ملاحظة نقص في إجراء رقابة معمقة على التصريحات الجبائية و ذلك سواءا بالنسبة للنظام الحقيقي أو الجزافي . و تفاقمت هذه الوضعية بعد متابعة الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة ، أي غياب الرقابة بعين المكان و غياب الإحصاء السنوي و عدم الأخذ بعين الإعتبار عناصر التحقيق. و قد أظهرت رقابة المجلس زيادة على ذلك نقص التنسيق بين مختلف مصالح الإدارة الجبائية و لا سيما بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة ، مما أدى إلى بروز تباينات في أرقام الأعمال المصرح بها على لدى هذه المصالح .

زيادة عن ذلك تعاني المفتشيات كبقية المصالح الأخرى من نقص في كفاءة المستخدمين ، بالإضافة إلى عدم وجود دلائل عمل و مقاييس للتقييم خاصة بالنسبة للخاضعين لنظام التقدير الإداري . كما يعتبر عدد المستخدمين الموضوعين تحت تصرف المفتشيات غير كاف ، إضافة إلى هذه النقائص نسجل ضعف مستوى تدخل رقابة التسيير الممارسة من طرف مصالح الوصاية و كانت لهذه الوضعية آثار سلبية فيما يخص التحكم في المادة الخاضعة للضريبة . هكذا لاحظ المجلس في مجمل المفتشيات التي خضعت للرقابة عبر التراب الوطني تقليلا واضحا لأرقام الأعمال المصرح بها بحيث يبقى الربح الخاضع للضريبة يكتسي طابعا رمزيا .

4-1 النقائص في التحصيل الضريبي :

يمكن التأكيد من خلال دراسة النتائج المحاسبية و نتائج تسيير مصالح التحصيل التي تمت مراقبتها (ثلاثون قباضة) أن هذه المصالح

عرفت عدة نقائص و مخالفات . و كان لذلك أثر على مستوى التحصيل الضريبي و على نوعية التسيير . هكذا و حسب المعطيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب و بالنسبة للفترة الممتدة من سنة 1989 إلى 1992 ، فإن متوسط تصفية الجداول الضريبية قدر ب 67 % مع إنخفاض مستمر مرورا من 71 % في سنة 1989 إلى 59% في 1992 ، و قد أدت هذه الوضعية إلى إرتفاع مبلغ البواقي غير المحصلة بعد السنة الرابعة و المقدرة في 31 /1992/12 22 مليار دج [1]

تعود هذه الوضعية إلى عوائق خارجية و داخلية ناتجة على وجه الخصوص عن سوء توزيع المستخدمين ، فمصلحة "المتابعات" على سبيل المثال غير مزودة إلا بعون أو عونين . و قد لاحظ المجلس غيابا شبه كلي للإجراءات القهرية في المتابعات ، نقص عدد المستخدمين سواءا من الناحية الكمية أو النوعية في مواد هامة كمحاسبة الخزينة أو قواعد المتابعات غير متحكمة فيها ، مما يؤثر مباشرة على التسيير المحاسبي للقباضات ، إستعمال طرق قديمة في التسيير إذ يتم تنفيذ مجمل العمليات المحاسبية يدويا مما تسبب في تأخير معتبر في ترحيل حسابات الإيداع ، ضيق و قدم المحلات مما لا يسمح بوضع تنظيم عقلاني للمصالح ، غياب التنسيق و سوء تداول المعلومات سواءا مع المصالح الجبائية (المفتشيات ، القباضات الأخرى) أو مع الهيئات الخارجية (البلديات والغرف التجارية ، البنوك...).

[1] الجريدة الرسمية ، العدد 76 ، سنة 1997 ، و المتضمنة للتقرير السنوي 1995 ، ص 83 .

المبحث الثاني: الإدارة الجبائية الجزائرية بعد الإصلاحات (جهاز التنفيذ التقني)

تعمل الإدارة الجبائية الجزائرية تحت إدارة و تسيير وزارة المالية ، خاضعة بذلك لكل القرارات و الإجراءات التي تتلقاها من الإدارة المركزية في هذه الوزارة ، تحت سلطة الوزير ، هذا الأخير الذي يمارس صلاحياته المختلفة ، في ميدان المالية العامة (العمومية) ، من جباية و جمارك ، أملاك وطنية و شؤون عقارية و كذلك ما يخص النفقات العمومية و الميزانية و المحاسبة العمومية. إذن وزير المالية هو المسؤول الأول على كل ما يخص الجباية و هياكلها و إدارتها ، فهو " يبادر بأي نص أو أي إقتراح يتعلق بالإدارة الجبائية و الإصلاح الجبائي .

يعمل على دراسة و إقتراح كل التدابير المتعلقة بأساس الضرائب و التصفية و التحصيل و النزاعات القائمة بشأن الضريبة و الحقوق و الرسوم المختلفة الأنواع.

كما يقترح كيفيات توزيع العائد الجبائي بين الدولة و الجماعات المحلية و هو الذي يتولى تطبيقها و تجسيدها أرض الواقع.

يسعى إلى إتخاذ أي إجراء من شأنه إدراج التدابير الجبائية ضمن تحقيق الأهداف الإقتصادية و الإجتماعية في برنامج الحكومة .

و هو الذي ينظم أعمال الإدارة الجبائية قصد توفير الموارد المالية للدولة بكيفية منتظمة و دائمة و يطبق كل وسائل المراقبة اللازمة لمحاربة التهرب و الغش الجبائيين."[1]

---

[1] صلاحيات وزير المالية في المجال الجبائي ، الجريدة الرسمية العدد 15 ، م ت رقم 95-54 المؤرخ في 1995-02-15 .

و لا بأس أن نذكر في هذا المقام هياكل الإدارة المركزية لوزارة المالية ، فهي متكونة من عدد من المديريات العامة ، تعمل تحت سلطاتها مديريات فرعية فنجد:

- المديرية العامة للدراسات و التقدير .
- المديرية العامة للخزينة .
- المديرية العامة للميزانية.
- المديرية العامة للجمارك
- المديرية العامة للضرائب.
- المديرية العامة للأملاك الوطنية .
- المديرية العامة للعلاقات المالية الخارجية .
- المديرية العامة للمحاسبة .
- مديرية الموارد البشرية .
- مديرية الوسائل و عمليات الميزانية .
- مديرية الوكالة القضائية للخزينة.

2-1 : *المديرية العامة للضرائب*

الإدارة الجبائية الجزائرية تتمثل في المديرية العامة للضرائب التي هي مديرية عامة من مديريات الإدارة المركزية في وزارة المالية ، و بما أن موضوع البحث يخص الإدارة الجبائية و تحصيل الضرائب على مستواها ، فالذي يهمنا في هذا الصدد هي المديرية العامة للضرائب .

" المديرية العامة تتمثل مهامها في التنسيق في ما بين الهياكل المركزية التابعة لها و تقييمها و توجيهها ، و تقترح في إطار

صلاحيات القطاع وفي ما يخصها كل تدبير يرمي إلى إنجاز برنامج عمل الحكومة ."[1]

المديرية العامة للضرائب هي القلب النابض للإدارة الجبائية ، حيت تتم على مستواها كل عمليات حساب و مراقبة أغلبية الضرائب و تحصيلها. فالمديرية العامة للضرائب تجمع تحت لوائها المفتشية العامة للمصالح الجبائية .

2 -1 -1 المفتشية العامة للمصالح الجبائية:

تقوم هذه المفتشية و تكلف بالرقابة و التفتيش و التحقيقات ، فهي تعمل على تنظيم المصالح و عملها و تسهر على جودة تسييرها ، كما تعمل على إستغلال كل الطاقات البشرية و المادية الموضوعة تحت تصرفها .

يمكن للمفتشية العمة للمصالح الجبائية ، أن تكلف زيادة على ذلك و في حدود إختصاصاتها ، بالقيام بأي تحقيق أخر خاص ، وتكلف أيضا بتوجيه أعمال مفتشيات أعمال المصالح الجبائية المحدثة على الصعيد المحلي و تقييم فعاليتها .

تتدخل زيادة على ذلك ، قصد القيام بأي تحقيق يكون ضروريا نتيجة حالة خاصة ، كما يمكنها أن تطلب في ايطار مهامها دائما ، مساعدة منتظمة من كل موظف في الإدارة الجبائية . ولابد أن تتوجه كل عملية تفتيش تقوم بها المفتشية العامة للمصالح الجبائية أو رقابة بتقرير شامل و كامل عن العملية ، حيت أنه يشتمل على كل المعاينات

---

[1].هياكل الإدارة المركزية و أجهزتها في الوزارات ، الجريدة الرسمية ، العدد 26 ، الصادرة في 27 يونيو 1990

و الملاحظات و المخالفات المسجلة في التسيير الذي تمت مراقبتها ، و يقترح زيادة على ذلك ، أي إجراء من شأنه تحسين عمل المصالح المراقبة .

رئيس المفتشية العامة للمصالح الجبائية ، مطالب بإعداد كل سنة إعتمادا على التقارير المحصل عليها خلال العمليات ، تقريرا شاملا يحتوي على أي إقتراح أو أي رأي من شأنه تحسين عمل المصالح و كذا أي إجراء يمكن أن يساهم في تطبيق أفضل للتشريع الجبائي .

تتفرع المفتشية العامة للمصالح الجبائية إلى مفتشيات جهوية ، تعمل على التحقيق في التسيير ، و خاصة في المجالات الآتي ذكرها :

- القيام بكل أعمال المرتبطة بالرقابة الداخلية للمصالح الجبائية .
- متابعة المهام التي يقوم بها المحققون في التسيير ، التابعون لها جهويا و مراقبتها .
- إعداد برنامج شهري للتحقيق في التسيير ، يبين حالة تقدم الأشغال .
- جمع كل المعلومات المتعلقة بسير المصالح، و إرسال تقرير بياني عن ذلك إلى المفتشية العامة للمصالح الجبائية .
- السهر على إعداد و إستغلال التقارير السنوية للتحقيق و تقارير التحريات بكل أنواعها .
- العمل على إستغلال كل التقارير النهائية للتحقيق ، لاسيما بمراقبة آجال و كيفيات تداول هذه الوثائق بين المسيرين اللذين تمت مراقبتهم و مديري الضرائب بالولايات و المفتشيات الجهوية .

- فحص المطبوعات المستعملة تبعا لتطور التشريع و التنظيم الجبائيين ، و هذا عن طريق تقديم كل إقتراح مفيد يرمي إلى إدخال تعديلات عليها .
- وضع كل التوثيق الجبائي لصالح المحققين في التسيير و نشره .
- إعداد التوقعات التي تخص الميزانية السنوية من أجل ضمان السير الحسن لهذه المفتشيات الجهوية.

بعدما قمنا بتقديم عرض عن الصلاحيات التي تخص كل من المفتشية العامة للمصالح الجبائية و المفتشيات الجهوية العاملة تحت سلطتها .نستعرض الآن تنظيم هذه المفتشية العامة للمصالح الجبائية في الجزائر ، هذا التنظيم تم تحديده إنطلاقا من مرسوم تنفيذي تم نشره في الجريدة الرسمية الوطنية .[1]

يسير المفتشية العامة للمصالح الجبائية مفتش عام ، يضع تحت سلطة المدير العام للضرائب .

يساعد المفتش العام للمصالح الجبائية ثمانية مفتشين (8) و ثمانية مكلفين بالتفتيش (8) ، و يتم تعيينهم بموجب مرسوم تنفيذي .

تتكون المفتشية العامة للمصالح الجبائية من مفتشيات جهوية كما سبق و أن ذكرنا ، حيت توضع تحت سلطة المفتش العام للمصالح الجبائية . و تتدخل هذه المفتشيات على مستوى جميع الولايات .

يسهر على تسيير المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية ، مفتش جهوي ، يساعده رؤساء فرق و محققون في التسيير . كما تتشكل من

---

[1]. مرسوم تنفيذي رقم 98-230 مؤرخ في 13 يوليو 1998 ، الجريدة الرسمية ، العدد 51.

فرق التحقيق في التسيير يسيرها رؤساء فرق تتكون من محققين في التسيير .

ملاحظة :

يتم تحديد عدد المفتشيات الجهوية و رؤساء الفرق و المحققين في التسيير بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالتوظيف العمومي .

أما في ما يخص تعيين رؤساء فرق التحقيق في التسيير فيتم إختيارهم من بين :

- المفتشين العامين للضرائب الذين لهم سنتين أقدمية في الرتبة .
- المفتشين المركزيين للضرائب الذين لهم ثلاث سنوات أقدمية في السلك .
- المفتشين الرئيسين للضرائب الذين لهم خمس سنوات أقدمية في السلك .

أما في ما يخص المحققون في التسيير فيتم تعيينهم من بين :

- المفتشين المركزيين للضرائب الذين لهم ثلاث سنوات اقدمية .
- المفتشين الرئيسين للضرائب الذين لهم خمس سنوات اقدمية .

تعمل أجهزة التفتيش و الرقابة و التقييم على ضمان تطبيق التشريع و التنظيم الجبائيين الجاري العمل بهما و ضمان سير الهياكل العادي و المنتظم .

كما تعمل على توجيه المسيرين و إرشادهم لتمكينهم من القيام بصلاحياتهم أحسن قيام مع مراعاة القوانين و التنظيمات الجاري العمل بها ، كما لا ننسى السهر على الإستعمال الأمثل و المحكم للوسائل و

الموارد الموضوعة تحت تصرف الإدارات و ضمان تجسيد مطلب الصرامة في تنظيم العمل .

2-1-2 المديريات المكونة للمديرية العامة للضرائب:

تتكون المديرية العامة للضرائب زيادة عن المفتشية العامة للمصالح الجبائية و ما تجمعه تحت تسييرها من مصالح مختلفة من :

1- مديرية التشريع الجبائي :

و تضم ثلاثة مديريات فرعية ، كما هو معلوم أن المديرية الفرعية تكلف في ما يخصها بإعداد برامج العمل و المقررات و التدابير اللازمة لتنفيذ التوجيهات و التعليمات الصادرة و تتابع تطبيقها ، كما تحرك عمل المكاتب التي تتكون منها ، و تنشطه و تنسقه و تراقبه ، و تعد دوريا حصائل الأعمال التي تتكفل بها و تلاخيصها و هذه المديريات الفرعية الثلاثة هي كالأتي :

- المديرية الفرعية للتشريع الجبائي .
- المديرية الفرعية للعلاقات العمومية و الإعلام .
- المديرية الفرعية للاتفاقات الجبائية الدولية .

2- مديرية العمليات الجبائية :

و تتكون من:

- المديرية الفرعية للمراجعات الجبائية .
- المديرية الفرعية للاحصائيات و التلاخيص .

- المديرية الفرعية للضمان و الانظمة الجبائية الخاصة .
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .

3- مديرية المنازعات :

و تضم كل من
- المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل .
- المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة .
- المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية .
- المديرية الفرعية للجان الطعن .

4- مديرية إدارة الوسائل :

و تشتمل على المديريات الفرعية التالية :
- المديرية الفرعية للموظفين .
- المديرية الفرعية لعمليات الميزانيات .
- المديرية الفرعية للوسائل العامة و المحفوظات .
- المديرية الفرعية للتكوين و تحسين المستوى .

5- مديرية التنظيم و الإعلام الآلي :

و تجمع تحت طياتها :
- المديرية الفرعية للتنظيم و المناهج .
- المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي .
- المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي .

6- مديرية البحث و المراجعات :

وتتكون من :

- المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية .
- المديرية الفرعية للبرمجة .
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .
- المديرية الفرعية للمقاييس و الإجراءات .

2-2 *المصالح الخارجية للإدارة الجبائية:*

تتكون المصالح الخارجية للإدارة الجبائية الجزائرية من :

- مديريات جهوية للضرائب .
- مديريات ولائية للضرائب .
- مفتشيات الضرائب .
- قباضات الضرائب .

2-2-1 المديرية الجهوية للضرائب:

تأخذ هذه المديرية على عاتقها تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لها ، أي التابعة لإختصاصها الإقليمي وذلك إنطلاقا من السهر على توجيه و تنسيق و تقويم و مراقبة عمل المديريات .

و إنطلاقا من هذه المهمة الموكلة لها ، فالمديرية الجهوية تعمل و تلتزم بتطبيق النشاطات العملية التالية :

- تسهر على إحترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية و طرقه و مقاييسه و إجراءاته .

- تعد دوريا حصائل عن أعمال المصالح الجبائية الجهوية و خلاصاتها .

- تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي .

- تشارك في أعمال تكوين الأعوان و تحسين مستواهم و تجديد معلوماتهم .

- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات .

- تقدر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية و مادية و تقنية و مالية و تعد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل و إستعمالها .

- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار ، و التي تنشا في المستوى الجهوي .

- توافق على إستفادة الخاضعين للضريبة من المشتريات المعفاة من الرسوم حسب الشروط التي ينص عليها التشريع الجبائي المعمول به .

المديرية الجهوية تتكون من مديريات فرعية لا يتجاوز عددها أربعة مديريات .

بعد ما ذكرنا الصلاحيات الموكلة للمديرية الجهوية للضرائب على مستوى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ، ننتقل إلى المديريات الولائية للضرائب .

2-2-2 المديرية الولائية للضرائب:

تختص هذه المديرية بالسهر على توفير السير الحسن للمهام الأتية :

ا-المهام في مجال أساس الضريبة:

- تنظم جمع المعلومات الجبائية و إستغلالها .
- تنظم جمع العناصر اللا زمة لإعداد التقديرات الجبائية .
- تعد برامج التدخل لدى الذين يمولون الضريبة و تتابع تنفيذها و تقوم نتائجها .
- تدرس الإعتراضات و تنظم أشغال لجان الطعن و تتابع المنازعات و تمسك الملفات المرتبطة بها .
- تصدر و تتبث قوائم المنتوجات و شهادات الإلغاء و التخفيض ، و تصادق عليها و تقوم النتائج ، و تعد الحصيلة الدورية .
- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم و الأسعار و تأذن بالزيادة أن اقتضى الأمر .
- تتابع تطور التقاضي على مستوى العدالة فيما يتعلق بالمنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي .
- تحلل و تقوم دوريا عمل المفتشيات و تعد تلخيصا عن ذلك و تقترح أي إجراء من شأنه أن يجعل عملها أحسن .

ب-المهام في مجال التحصيل الضريبي :

يمكننا أن نلخص ما تقوم به المديرية الولائية للضرائب في هذا المجال في النقاط الآتية :

- تقوم بالرقابة القبلية أو المسبقة لحسابات تسيير قباض الضرائب و تصفيتها .
- تتابع قباض الضرائب و تحملهم مسؤولياتهم .
- تراقب التكفل و التصفية ، اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة الضرائب و تتابع تسوية ذلك .
- تنظم التزود بالطوابع الجبائية و تمسك محاسبتها .
- تنظم أشغال لجان الطعن و تتابع المنازعات و تضبط بإستمرار الملفات المتعلقة بها .
- تتابع تطور الدعوات القضائية أمام العدالة في منازعات التحصيل الضريبي .
- تحلل و تقوم دوريا عمل القباضات و تعد تلخيصا عن ذلك و تقترح أي تدبير من شأنه تحسين عملها .

ج-المهام في مجال تسيير الموارد البشرية و المادية :

يسهر على إدارة و تسيير المديرية الولائية للضرائب مدير ولائي و ترتكز مهمته في تسيير الوسائل البشرية و المادية فيما يلي :

- تسيير المستخدمين التابعين له .
- يوظف و يعين المستخدمين اللذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم .

- ينظم و يطبق أعمال التكوين و يحسن المستوى الذي تعمل تحت ظله المديرية.
- يكون رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية ، و يسيره و يقوم بتوزيعه و تعميمه .
- يسهر على مسك دفاتر الجرد للأملاك العقارية و المنقولة ، و يسهر على صيانة هذه الأملاك و المحافظة عليها .

2-2-3 مفتشية الضرائب:

تتكفل مفتشية الضرائب على الخصوص بمسك الملف الجبائي الخاص بكل مكلف بالضريبة ، و تعمل على البحث و جمع المعلومات الجبائية و إستغلالها أحسن إستغلال ، و مراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية و كشوف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل ، و هي تجمع إنتقاليا المفتشيات الحالية للضرائب المباشرة و غير المباشرة و حقوق التسجيل و حقوق الطوابع الجبائية في مراكز الضرائب التي تحول في الأجل المناسب إلى مفتشيات متعددة الإختصاصات في الضرائب .

2-2-4 قباضات الضرائب:

تسهر هذه القباضات على إعداد جداول الضرائب و سندات القبض و تحصيل الضريبة و التكفل بكل ما يتعلق بها .

كما انه بإمكانها أن تتولى زيادة عن ذلك التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع الجبائي و التنظيم المعمول بهما .

من خلال هذا فإن القباضة هي هيكل تحصيل الضرائب و الرسوم و الغرامات بمختلف أنواعها ، إن التحصيل الضريبي يتم بواسطة إجراءات منصوص عليها قانونا حيث يعمل على تجسيدها أرض الواقع أعوان ، فعلى مستوى القباضة نجد عضوين رئيسيين ، قابض الضرائب و نائب قابض الضرائب .

إن قابض الضرائب يعتبر رئيس مصلحة (قباضة) و المشرف العام على تطبيق القوانين و الإجراءات ، و يقسم و يكلف الأعوان بمهامهم على مستوى القباضة بحيث يخضع للمديرية الفرعية للتحصيل ، إذ يعتبر القابض المسؤول الشخصي و المالي على أموال الخزينة العمومية و من مهامه نذكر ما يلي :

- الإشراف على حسن تسيير القباضة .
- توزيع المهام بين الأعوان الخاضعين لسلطته.
- يضمن تحصيل كافة الضرائب و الرسوم التي تم تحديدها
- إصدار إحصائيات شهريا ، ثلاثيا ، سداسيا، و سنويا إذ يقدم للمديرية الفرعية للتحصيل أو لامين الخزينة العمومية على مستوى الولاية ، أو يقدمها إلى والي الولاية (مصلحة التسيير و التخطيط أو مجلس المحاسبة).
- في أخر كل سنة يقوم بجرد عام لمجموع الضرائب و الرسوم و الغرامات التي لم يتم تحصيلها خلال السنة ، ليتم تحصيلها في السنة المقبلة .
- يضمن تحويل المبالغ أو أموال المصلحة إلى حساب الخزينة العمومية .

1- مصالح القباضة:

إن عمل القباضة يتمثل أساسا في تحصيل الضرائب و الرسوم و الغرامات و قبض الإيرادات الجبائية و محاسبة المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي. ومن مصالحها نجد :

مصلحة الصندوق :

يمثلها عون دائم بتعين من المدير ، يسمى أمين الصندوق و هذا الأخير يقوم بإستقبال المكلف بالضريبة ، الذي يتجه مباشرة إلى الصندوق حاملا التصريح ليدفع المبلغ المحدد عليه . ففي هذه المصلحة تقبض الضريبة و تسجل في حساب خاص بها بالدفتر H8 [1] .

فبعد تحقق أمين الصندوق من طبيعة الضريبة ، يقوم بتسجيل المبلغ المقبوض حسب نوعية الضريبة في سجل يدعى "سجل المعاينة" في وصلين ، واحد يبقى لدى الصندوق و الثاني يسمى "وصل إيداع " يسلم للمكلف كدليل لدفعه حق الضريبة ، و في حالة أي خطا أو نسيان يقدمه المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية .

مصلحة المحاسبة:

هي مصلحة مكملة لمصلحة الصندوق ، تتجلى وظيفتها في متابعة صحة العمليات التي يقوم بها أمين الصندوق ، إذ ما يسجل في دفتر H8 ينقل إلى مصلحة المحاسبة التي تتكون من ثلاثة مكاتب : مكتب المعاينة ، مكتب الإحصاء الذي تتم فيه الإحصائيات التي تصدر عن القباضة ،

---

[1] الدفتر H8 هو عبارة عن يومية تسجل فيها كل المبالغ المدفوعة يوميا و ينقسم إلى قسمين مدين و دائن .

و مكتب التحرير اليومي الذي يحتوي على دفتر اليومية ، و فيه يوضح مجموع و طبيعة المداخيل اليومية للقباضة .

مصلحة المتابعة :

يسيرها رئيس مصلحة المتابعات (chef de service des poursuites) تحت سلطته أعوان خاضعين له ، في هذه المصلحة تحصل الضرائب ميدانيا بنفس المنهجية التي يقوم بها أمين الصندوق ، حيث لديهم قائمة المكلفين بالضريبة التي فيها مبالغ غير محصلة ، و في حالة عدم الدفع تحدد الغرامات الجبائية ، أي بعد مرور اليوم الأول من الشهر الثالث للشهر الذي تستحق فيه الضريبة . فتبعث الإشعارات بالدفع و آخر إشعار للدفع قبل المتابعات ، كما تبعث الإنذارات و التنبيهات إلى المكلف في حالة العدول عن الدفع ، فتوضع ورقة الحجز و يتم الحجز على أموال المكلف و أملاكه ، و في بعض الأحيان يتابع أعوان مصلحة المتابعات ملاحقة المكلف بالضريبة حتى يتم بيع أملاكه و تحصل أخيرا الأموال المستحقة للخزينة العمومية إجباريا .

مصلحة الغرامات :

و مهمتها تحصيل الغرامات التي يجب أن تسجل و ترقم أحكامها ، يكون التحصيل خلال السنة التي تفرض فيها الغرامة و آخر إجراء في طريقة التحصيل طريقة الإكراه البدني .

2 -علاقة القباضة بالمفتشية :

في الحقيقة لا يمكننا تصور القباضة منعزلة عن المفتشية و العكس صحيح ، فكلاهما يكمل الآخر ، فدور المفتشية يكمن في حساب و تأسيس الضريبة إلى أن تصل إلى القباضة على شكل إنذارات و جداول الدفع ، و على سبيل المثال بلدية تلمسان تشتمل على أربعة مفتشيات :

-مفتشية باب الخميس .

-مفتشية أبو تاشفين .

-مفتشية أقادير .

-مفتشية المشور .

و هذا حسب التقسيم الإداري المعمول به على مستوى الولاية ، في حين تقابل هذه المفتشيات نفس عدد القباضات و هي :

- قباضة باب الخميس .

- قباضة أبو تاشفين .

- قباضة أقادير .

- قباضة المشور .

ومنه فكلا المصلحتين تتكلف بالجهة المخولة لها و العلاقة تكون : تقوم المفتشية بحساب و تأسيس الضريبة ، و على سبيل المثال نأخذ تأسيس الضريبة على أساس النظام الجزافي ، فإستنادا إلى تصريحات المكلف بالضريبة السنوية ، تقوم المفتشية بإرسال التقويم الأولي حيث للمكلف أجل ثلاثون يوما من أجل الإجابة و إبداء رأيه إن إستدعى الأمر ذلك ، تم يأتي بعد ذلك التقويم الإداري النهائي على شكل عقد جزافي صالح لمدة سنتين ، هذا العقد الذي يتم تسجيله على مستوى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية ثم بعد ذلك إرساله إلى القباضة

المعنية .على أن يتم دفع المبلغ المحدد في هذا العقد من طرف المكلف بالضريبة في نهاية كل ثلاثي (30 /03 -06/30 -09/30 -12/31).

و عليه فإن العلاقة الموجودة ما بين المفتشية و القباضة تظهر في دور القابض لتحصيل الضريبة المرسلة إليه من طرف المفتشية و متابعة المكلف بالضريبة دون أن يكون له دخل في كيفية تحديد و تأسيس مبلغها ، إنما له الحق في طلب تصحيح الأخطاء المادية سواءا كانت في المبلغ أو في التسمية أو العنوان .

3 -علاقة القباضة بالمديرية :

إن القباضة ليست مستقلة بذاتها ، إنما هي تخضع إلى سلم إداري متمثل في المديرية . إن المديرية الولائية للضرائب تتفرع الى مديريات فرعية متمثلة في :

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للتحصيل .

علما أن للقباضة علاقة مع كل مديرية فرعية المذكورة أعلاه ، فهي تخضع للمديرية الفرعية للوسائل فيما يخص تسيير الملفات الإدارية للموظفين و للمديرية الفرعية للعمليات الجبائية ، علما أن كل وثيقة تتعلق بالضريبة و التي تتم على مستوى المفتشية يتم التحقق من صحتها على مستوى هذه المديرية قبل إرسالها إلى القباضة و إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية ، التي هي الأخرى لها دور في إصدار جداول التحصيل تبعث بها إلى القباضة و إلى المديرية الفرعية للمنازعات .

و أخيرا و هي العلاقة الأكثر أهمية ، تلك التي تجمع القباضة بالمديرية الفرعية للتحصيل ، إن العمليات الحسابية للقباضة التي يتم تنفيذها في نهاية كل شهر (25 من كل شهر) يتم إرسال نسخة منها إلى المديرية الفرعية للتحصيل (عمليات القيد في الميزانية) ، أما بالنسبة لعمليات نهاية السنة فنفس الشيء ، حيث تقوم المديرية الفرعية للتحصيل بمراقبة صحة هذه القيود .

إن الإدارة الجبائية لا تكتفي فقط بتطبيق النصوص الجبائية ، ولكنها تشارك أيضا في إعداد هذه النصوص ، هذه المهمة تقوم بها مصلحة التشريع الجبائي للإدارة .

3-1 مصلحة التشريع الجبائي:

هذه المصلحة تعمل على تطوير روح القانون و بعث نوع من النضال الجبائي و لها ثلاثة مهام أساسية :

1- تمثل الإدارة الجبائية في مختلف المحاكم الوطنية و المحاكم الدولية .
2- تعلم كل المصالح الجبائية الخارجية للمديرية العامة للضرائب و تزودهم بمختلف الوثائق التقنية التي يحتاجها النواب أو الصحافة العمومية .
3- هذه المصلحة تقوم بإعداد النصوص الجبائية ، خاصة القوانين الجبائية المصوت عليها في البرلمان ، لكن مبدئية معظم هذه النصوص حكومية ، هذه المبدئية الحكومية تمنح للايطارات المتخصصة في مصلحة التشريع الجبائي سلطة في غاية الأهمية . لكن فيما يخص النصوص التنظيمية و التعليمات الإدارية يبقى إصدارها شبه مطلق من اختصاص مصلحة التشريع الجبائي التي تسهر على تنظيم و تسيير كل الإجراءات التي تهم السير الحسن للنظام الجبائي في حد ذاته .

إن التشريع الجبائي الجيد و المنسجم و المترابط ، عليه أن يتجنب التغراث التي تترك مجالا للتهرب و التلاعبات من طرف بعض

المكلفين بالضريبة ، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الجبائي حتى لا يعطي الفرصة للمكلف بالضريبة للإستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الجبائي ، ومنه سد منافذ التهرب و رفع القدرات التحصيلية للإدارة الجبائية . كما لا ننسى ضرورة مرونة قواعد القانون الجبائي ، حتى تتماشى مع التغيرات الإقتصادية و الإجتماعية ، و حتى تكون الضرائب غير معرقلة لمستجدات النمو الإقتصادي .

الوضوح في التشريع الجبائي دوره جد هام لتجسيد العمل الجيد للإدارة الجبائية ، و نعني بالوضوح أن تكون النصوص و سهلة الأسلوب دون تعقيد و ألا يحتمل اللفظ أكثر من معنى ، و ألا تحتمل الجملة أكثر من تفسير .يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة و تحصيلها بإعداد النماذج السهلة و البسيطة و التي يفهمها عامة المكلفين ، و على أن تساعدهم على فهم التشريع الجبائي عن طريق منشوراتها و مقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة .

يجب أن تكون المذكرات التوضيحية للقوانين الجبائية و الأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج إلى إجتهاد أو تفسير .

و في هذا المجال و من أجل نشر الوعي بالتشريع الجبائي ، نجد في الجزائر أن المديرية العامة للضرائب تصدر بصفة مستمرة و منتظمة كتيبات مبسطة حول النظام الضريبي الجزائري و عمل الإدارة الجبائية ، كما تستعين بالجرائد اليومية لنشر مستجدات النظام الضريبي ، بالإضافة إلى ذلك فان المديرية العامة للضرائب تنظم ملتقيات مفتوحة حول الجباية كلما إقتضت الحاجة لذلك .

ظهرت الآثار السلبية لكثير من التعديلات و كذا انحرافها عن الأهداف المرجوة منها ، ومن أهم هذه العيوب نذكر تعدد الأنظمة المتبعة في تقدير الربح الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية و

الصناعية ، فمن نظام التقدير الحقيقي إلى النظام الشبه الحقيقي إلى التقدير الجزافي ، و قد أدى هذا التعدد إلى تعقيد النظام الجبائي حيث صعب على المكلفين بالضريبة فهمه ، كما وجدت الإدارة الجبائية مشاكل كبيرة عند التطبيق . و أخيرا صعوبة تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة الناتجة عن المهن الحرة يعود إلى صعوبة مراقبة هذه المداخيل عند تحصيلها .

3 -2 علاقة الإدارة بالمكلفين بالضريبة:

في علاقتها مع المكلفين بدفع الضريبة تبدو الإدارة الجبائية إلى حد بعيد كحصن منيع لسلطة قوية و جبارة ، ضف إلى ذلك أن الإدارة الجبائية بعيدة على أن تكون ذات كتلة واحدة أو بتعبير آخر أحادية القطب ، فعملها مرتبط برباط وثيق مع طبيعة العلاقة القائمة بينها و بين من يدفعون الضرائب . فعلاقتها مع من هم تحت إدارتها تختلف بإختلاف مجموعات المكلفين بالضريبة و تصنيفاتهم . الرجوع إلى الإعلام الآلي قد سهل كثيرا هذه العلاقات ، لكن العمل الأساسي يبقى مرتبط بالأعوان الإداريون و موظفي الإدارة الجبائية خاصة منهم مفتشو الضرائب (les inspecteurs des impôt).

أولا و قبل كل شيء تعتبر الكتلة الهامة للمكلفين بدفع الضرائب الأجراء أهم مصدر لتغذية خزينة الضرائب الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي ، هذه الشريحة لا تعرف على الإطلاق أي اصطدامات مع المفتشين الجبائيين و الإدارة الجبائية ، فلا مجال للتحدث عن هذه العلاقات لأن هذه الضريبة تنتزع من المنبع ، أي مباشرة من الأجرة قبل أن تصل إلى الأجير.

العلاقات مع الشركات الصناعية أو التجارية أو المالية تبقى جد مقبولة و يبقى عدد النزاعات ضئيل ، هذه الشركات من الصعب أن تحاول التهرب لأنها عملية في غاية التعقيد.

عندما يحدث نزاع أو عدم إتفاق ما بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، تختار هذه الأخيرة في أغلب الأحيان مبدأ التفاوض ربما يصل إلى أعلى مستويات تدرج السلطة . و بالمقابل أخطار التصادم و الصراعات هي مرتفعة عند تحديد المداخيل الجزافية للتجار الصغار و أصحاب الحرف ، أو عند التقدير الإداري لمداخيل أصحاب الوظائف الحرة ، أو مراقبة التصريح الجبائي لكل من هؤلاء إذا كانوا خاضعين لنظام الربح الحقيقي .

3 -3 دور مفتشو الضرائب:

كما ذكرنا فيما سبق أن دور المفتشون دور هام على مستوى مصالح الإدارة الجبائية ، فمفتش الضرائب مكلف بوضع النصوص و التشريعات و التعليمات الجبائية ميدان التطبيق المتشعب و المتغير ،إذن فالمفتش هو وسيط ما بين المشرع ، الإدارة الجبائية و المكلف بدفع الضريبة .

لابد على المفتش أن يكون قد تحصل على تكوين جد مكثف في الجباية و ما يحيط بها ، و أستفاد من تفحص ميداني معتبر ، كما يجب أن يكون على دراية بالإعلام الآلي .

يجب أن يتميز بشخصية قوية و تدريب بسيكولوجي و نفسي في غاية الأهمية ، يجعله قادر على مواجهة كل الأوضاع المحيطة به أثناء العمل ، و لا يجب أن يكون محل مساومة أو رشوة .

وضعية المفتش في عمله لا ترتبط فقط بتكوينه و خبرته في الميدان فحسب ، بل ترتبط كذلك بعلاقات تدرج السلطة في المصلحة التي يعمل فيها ، وكذا طرق و مناهج المراقبة المعتمدة في الميدان . ضف إلى ذلك على الإدارة من جانبها أن تعمل على تحفيز المفتشين الأكفاء بمنحهم مكافئات و غيرها من أساليب التحفيز التي تدفع بالمفتش إلى إتقان عمله أكثر ، و تجعله بعيدا كل البعد عن المساومات ، بما في ذلك تحسين وضعيته الاجتماعية إلى أقصى حد ممكن .

4-3 المنازعات الجبائية:

يمكن أن تواجه طرق تصفية و حساب الضريبة عدم رضى المكلف بالضريبة ، لأنه قد يرى أن الإدارة الجبائية قد ظلمته عند تحديد قيمة الضريبة التي ألقيت على عاتقه . ولهذا السبب نص المشرع الجبائي على إمكانية الطعن في مثل هذه القرارات ، وفي هذا المقام يوجد نوعين من الطعون : الطعن الإداري و الطعن القضائي .

أولا:الطعن الإداري

يتعلق الأمر بالإحتجاجات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، لما يرى أن الضريبة التي فرضت عليه من طرف الإدارة الجبائية مبالغ فيها أو لا تتناسب مع وضعيته المالية الحقيقية ، ومن هذا و بصفة طبيعية و عادية يقوم المكلف بالضريبة برفع شكاية أو الإحتجاج على مستوى المصالح المعنية خلال آجال محددة من طرف الإدارة الجبائية ، و يحرر الإحتجاج على ورق عادي .

ثانيا:الطعن القضائي

ينعقد هذا النوع من الطعون عندما لا يجد الإحتجاج المقدم من طرف المكلف بالضريبة صدى لدى مصالح الإدارة الجبائية ، بحيث كانت محل عدم قبول ضمني أو صريح ، و يتم الطعن أمام العدالة أمام القضاء الإداري .

المبحث الرابع: نقائص الإدارة الجبائية

يرتبط نجاح و فعالية الإصلاحات الجبائية بمدى كفاءة الجهاز التنفيذي لها ، أي مدى تنظيم الإدارة الجبائية و قدرتها على تجسيد هذه الإصلاحات في الميدان .إن عزم الإدارة الجبائية الجزائرية و توجهها نحو تحقيق الدور الهام و الأساسي للجباية العادية في تغطية النفقات العمومية ، ومن تم على للإدارة الجبائية أن تلعب دورها كاملا في هذا المجال و خاصة في الظروف ف التي يعرفها الاقتصاد الوطني من تحولات كبرى من إنضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية و تحرر الأسواق الوطنية و غيره من تحديات إقتصاد السوق .

إلا أن في معظم الدول المتخلفة إقتصاديا ، فإن الإدارة الجبائية تواجه عدة صعوبات في تطبيق برامجها الإصلاحية و هذا راجع إلى عدة نقائص نذكر منها تلك المتعلقة بالموارد البشرية و تلك المتعلقة الموارد المادية و التقنية ، لأن هذه النقائص قد أثرت بشكل كبير على مردودية الجباية العادية و التحصيل الضريبي .

4-1 نقائص الموارد البشرية:

من الضروري الإشارة ، إلى أن تزويد الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة بالموارد البشرية كميا و نوعيا، و السهر على ترقيتها و تأهيلها ، سينعكس دون شك على حسن تطبيق التشريع الجبائي و تفعيل الإصلاحات المعتمدة و دون ذلك يبقى كل شيء حبر على ورق .

"فإذا كان تعداد Les effectifs الإدارة الجبائية الجزائرية قد عرف بعد الإصلاحات الأخيرة زيادة هامة من الناحية الكمية ، فانه

من الناحية النوعية و بالنظر إلى المهام المعقدة المكلف بانجازها لا يزال يشكل عائقا معرقلا بل تحديا أوليا يجب على الإدارة تجاوزه لإثبات قدرتها و نجاحها" .[1]

و مهما ما عرفه تعداد الإدارة الجبائية من إرتفاع ملموس ، إلا أنه يبقى قادر إلى حد الساعة على تغطية كل المهام الجد معقدة للإدارة الجبائية ، و هذا النقص في التغطية سينعكس لا محالة على حسن تأطير المجتمع الجبائي الذي يعرف زيادة مستمرة سنة بعد سنة ، و من تم تبقى النقائص حاضرة ، خاصة في ميدان التحصيل الضريبي و المراقبة الجبائية و قمع ظاهرتي الغش و التهرب الجبائيين .

بعدما ذكرنا أن كمية الأعوان و موظفي مصالح الإدارة الجبائية المختلفة لا يكفي وحده ، إذن لا بد من الإهتمام بالنوعية قبل الكمية ، لأن الملاحظ أن الأعوان على مستوى مختلف مصالح الإدارة الجبائية الجزائرية ينقصهم التكوين ، علما أن تقنيات الجباية تبقى جد معقدة في حد ذاتها ، فهناك غياب للتكوين المستمر و التأطير العالي و خاصة بالنسبة لأولئك الأعوان الذين يمارسون نشاطاتهم على مستوى الهياكل القاعدية من مفتشيات و قباضات و فرق تحقيق محلية . و حتى إذا تحدثنا عن التكوين على مستوى هذه المصالح فالحجم الساعي يبقى غير كاف و يبقى نسبي إلى الغاية .

4 -2 النقائص المادية:

إن نجاح برامج الإصلاحات و زيادة فعالية الإدارة الجبائية و خاصة على مستوى التحصيل الضريبي و زيادة مردودية الجباية العادية ، مرتبط ارتباطا وثيقا بمدى توفر و ملاءمة الوسائل المتاحة و

---

[1] رسالة ماجستير "ظاهرة الغش و التهرب الضريبي (حالة الجزائر)"من إعداد الطالب كمون عبد الرحمان ، تحت إشراف الأستاذ بركة محمد الزين ، جامعة تلمسان ، 1999 -2000 ، ص 70 .

المسخرة مع الأهداف المسطرة في البرامج الإصلاحية ، و مع الأسف الكبير تبقى بعض مصالح الإدارة الجبائية الجزائرية و خاصة القباضات منها تفتقر إلى ابسط الوسائل بالنظر إلى المهام المتعددة و المعقدة المكلفة بتفنيدها .

إن الإعتمادات المالية المخصصة لهذه المصالح الجبائية رغم أهميتها القصوى في التحصيل الضريبي ، تبقى غير كافية، ففي بعض الأحيان لا تلبي حتى إحتياجاتها من كراسي و مكاتب و تجهيزات بسيطة و أولية ، رغم أنها هي الساهرة على جمع أموال الدولة ، دون أن ننسى النقص الفادح في وسائل النقل لهذه المصالح مقارنة بمصالح قطاعات أخرى خارج الجباية ، و السؤال يبقى مطروح فيما يخص عمليات المراقبة و التحقيق في المناطق النائية و الصعبة المسالك في وطننا الواسع الأطراف .

كما يجب الإشارة إلى نقص التكوين فيما يخص إستعمال الإعلام الآلي من طرف مصالح الإدارة الجبائية ، فلا نتكلم على توفير هذه الأجهزة التي أصبح إستعمالها ضرورة لا غنا عنها في كل المجتمعات ، و الملاحظ أن الجزائر قد دعمت كل إداراتها بأجهزة الإعلام الآلي بما في ذلك الإدارة الجبائية ، إلا أن المشكل المطروح يبقى في حسن إستعمال الإعلام الآلي ، فإلى حد الآن لم يتم ربط مصالح الإدارة الجبائية الأساسية بشبكة معلوماتية مركزية، وبالتالي ليس من الممكن التكلم على حسن تبادل المعلومات الجبائية بالصفة و السرعة اللازمتين.

المبحث الخامس تحسين الجهاز الإداري الجبائي

حتى يتم إستغلال و تحصيل للإيرادات الجبائية بصفة جيدة و فعالة ، لابد من توفر إدارة جبائية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة ، سواءا من حيت التطبيق أو التنظيم . فالنظام الضريبي الجيد و الفعال لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع ، كما أن الجهاز الجبائي الكفؤ لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة مقبولة من طرف المكلف بدفعها ، في حين الجهاز الجبائي غير الكفؤ بإستطاعته أن يحول ضريبة مقبولة إلى ضريبة لا يطيقها الأعوان الإقتصاديون .

و من هذا المنطلق لابد من الإهتمام بالإدارة الجبائية من أجل تحسين التحصيل الضريبي على مستواها ، و ذلك بإتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة من خلال التحسين النوعي و الكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة الجبائية .

5-1 تحسين الإمكانيات البشرية :

مع إرتفاع عدد المتعاملين الإقتصاديين نتيجة الإصلاحات الإقتصادية الأخيرة ، واجهت الإدارة الجبائية عدة صعوبات و عراقيل في أداء مهامها ، هذا ما أنعكس سلبا على التحصيل الضريبي و مردودية الجباية العادية . ومن بين هذه العراقيل قلة عدد الموظفين و نقص كفاءتهم المهنية . و كنتيجة لهذا الإختلال بين تعدد وظائف الإدارة الجبائية و إمكانياتها البشرية ، أصبح من الضروري تحسين كفاءة

الموظفين و تكوين الإطارات المتخصصة في المجال الجبائي حيث تم إتخاذ عدة إجراءات في هذا الميدان نذكر منها ما يلي :

- تحسين الأوضاع المادية و الاجتماعية للعاملين بالإدارة الجبائية و ذلك قصد غلق كل أبواب الإغراءات المقدمة لهم.
- وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي .
- فتح مدارس متخصصة في المجال الجبائي عبر مختلف جهات الوطن ، قصد تكوين إطارات في الميدان و إعادة تأهيل الأعوان الإداريون (le recyclage).
- دون أن ننسى ضرورة توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية .

ومن هذا كله فإن الإدارة الكفأة و الناجعة هي تلك الإدارة التي تتوفر على العدد الكافي من الموظفين المتخصصين ، أصحاب الخبرات الميدانية المعتبرة و الحاصلين على الرواتب المناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة و الإغراء .

إن هذه الإدارة الجبائية هي التي تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي و تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي و مردوديته التامة .

5-2 تحسين الإمكانيات المادية:

إن الإدارة الجبائية تتميز بتعدد مهامها ، فهناك المهام المتعلقة بإحصاء المكلفين بالضريبة و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي) ، وهناك المهام المتعلقة بالتحصيل الضريبي ، بالإضافة إلى عمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات المعنية . هذا

الكم الهائل و المعقد لوظائف الإدارة الجبائية ، يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل ، و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر و الواقع الاقتصادي المعاش .

و في هذا المضمار ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايد سنويا ، و تحليل و حصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية ، أصبح إدخال الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية هو العلاج الفعال .

نظام الإعلام الآلي في الإدارة الجبائية ضرورة ملحة ، و يكتسي أهمية بالغة حيت أنه يمكن من تحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الحالات التي يظهر فيها التباسات أو تجاوزات .

و في هذا الإطار خصصت الإدارة الجبائية الجزائرية برنامجا طموحا ، يهدف إلى تحسين إمكانياتها المادية و خاصة على مستوى الإعلام الآلي ، و ذلك من خلال تجهيز مختلف مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني بتجهيزات الإعلام الآلي . "ولقد خصصت نفقات عملية تجهيز الإدارة الجبائية التي تمتد من سنة 1996 إلى سنة 1999 بمليارين و مائتين مليون دينار جزائري .".[1]

وهذا إن ذل على شيء فإنما يذل على مدى الإهتمام البالغ التي توليه الدولة للإدارة الجبائية و ذلك من أجل تحسين و تطوير كفاءتها التنظيمية و التقنية الذي يؤدي لا محالة إلى تحسين قدراتها على التحصيل الضريبي و مكافحة ظاهرتي التهرب و الغش الجبائيين.

---

[1]. المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية

إلا أن إستعمال الإعلام الآلي في الجزائر يكشف على وجود نقائص يمكن تلخيصها فيما يلي :

- تنحصر مهمة جهاز الإعلام الآلي في تخزين المعلومات في أقراصه الصلبة فقط ، و تقف فعاليته إذن على مدى المعلومات المبرمجة و المخزنة .
- يتطلب إستخدام جهاز الإعلام الآلي وجود تقنيين ، يختص بعضهم بترجمة القوانين و التعليمات الجبائية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغة برمجته ، و يختص البعض الآخر في مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة و المكلف .
- يتطلب تغطية الإدارة الجبائية بنظام الإعلاميات توفر الإعتماد المالية اللازمة ، مما قد يؤدي إلى إرتفاع نفقات التسيير على مستوى الإدارة الجبائية ، مما يدفع بها إلى زيادة حدة الضغط الجبائي لتغطية هذه النفقات الزائدة و بالتالي التأثير على مستوى التحصيل الضريبي ، كنتيجة لإعراض المكلفين بالضريبة عن دفع ضرائبهم .
- كما أن نظام الإعلام الآلي قد يشكل خطرا على الحرية الشخصية للأفراد و السر المهني إذا ما أستعمل في غير أغراضه الشخصية .

5 -3 تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف:

الإصلاحات الجبائية تعمل دائما على التقليل من حدة النزاعات الموجودة ما بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، و هذا من اجل خلق جو من التجاوب و التصالح الذي يؤدي بدوره إلى التقليل من حالات التهرب ، و بالتالي الرفع من القدرات التحصيلية . إذن يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية الأخلاقية ، بعيدا عن كل أنواع العداوة و المشاحنات خاصة إذا كانت شخصية ليس لها أي علاقة بالعمل الإداري . لابد أن تكون علاقة ايجابية موجهة نحو نشر روح التعاون و التضامن بين المكلف بالضريبة و موظفي الإدارة الجبائية .

هذه العلاقة لا تكون ناجحة و مجسدة ميدانيا إلا إذا توفرت بعض الشروط الأساسية لتحقيق ذلك : من بينها الوعي الجبائي أو ما يعرف بالثقافة الجبائية و تكوين وإعلام المكلفين بالضريبة في كل ما يتعلق بأداء ما عليه من حقوقه اتجاه الإدارة الجبائية .

5 -3 -1 الوعي الجبائي :

على الإدارة الجبائية أن تعمل جاهدة من أجل الرفع درجة الوعي الجبائي لدى المواطنين و المكلف بالضريبة على الأخص ، و محاولتها نشر ما يسمى بروح "الواجب الجبائي " و تغرسه في أعماق نفسية المكلف بالضريبة حتى تنعكس ايجابيا على تصرفات و تعاملات المكلف بالضريبة إتجاه الإدارة الجبائية . ومن أجل تحقيق هذا لابد من إتخاذ بعض الإجراءات نذكر منها مايلي :

- القيام بحملات التوعية لجميع المكلفين بإختلاف مستوياتهم ، حتى يدرك المكلف بالضريبة مفهوم هذا الواجب الجبائي و يهضمه جيدا . وسنتطرق إليه بنوع من التفصيل عند معالجة بسيكولوجية الضريبة لاحقا .
- و لهذا الغرض تستعمل الإدارة الجبائية مختلف الطرق المتاحة لديها ، على سبيل المثال الصحافة المكتوبة و المسموعة و حتى المرئية منها ، و كذا تنظيم ملتقيات و أبواب مفتوحة عامة على النظام الضريبي و مستجداته .
- تحسيس المكلف بالضريبة بأهمية دفع الضريبة ، حيث أنها تمثل مساهمة في مالية الدولة ، حيث تخصص للخدمات العمومية ، وعلى الدولة من جهتها أن تنتهج سياسة إنفاقية عاقلة و رشيدة ، و على أن تجسد هذه الخدمات العمومية أرض الواقع حتى تكسب ثقة و إحترام المكلف بالضريبة . كما على الإدارة الجبائية أن تزرع الكراهية في نفوس المكلفين اتجاه أولئك المتهربون .
- و أخيرا غرس ثقافة جبائية في نفوس أفراد المجتمع ، وذلك إنطلاقا من تعميم برامج تربوية جبائية ، تدرس في المدارس و الملحقات التربوية و غيرها ...

إن الثقافة بصورة عامة و الثقافة الجبائية تسمح بالفهم الصحيح و الجيد لدور الجباية الإقتصادي و المالي و التجاري ، مما يولد القناعة و يحسن السلوك و يقلل من التهرب و يستبدل هذا الأخير بتحسين أداء الضريبة في تجديد و توسعة الإستثمارات و توليد القيمة المضافة و إمتصاص البطالة ، وتحسين الثقة في المستقبل و إيجاد بيئة تسمح بإدماج الموارد الوطنية و الأجنبية في حركة التنمية الوطنية .

من الملاحظ أن الفرد الجزائري لا تتغير نظرته إلى الضريبة التي إكتسبها عبر الحقبة الإستعمارية ، ضف إلى ذلك شعور الأفراد بعدم عدالة الأعباء الضريبية و غالبا ما ينشأ هذا الإحساس من سوء التطبيق للنصوص القانونية للضرائب بصفة عادلة و نزيهة بين المكلفين بالضريبة . كما أن التمادي في وضع حد للتهرب الضريبي و محاربته يؤثر سلبيا على شعور و سلوك المكلفين ، الذين يمكنهم التهرب بحكم طريقة الإقتطاع الفعالة أو بحكم وعيهم الإجتماعي ، و لكنهم بمرور الوقت يمكن أن يتحولوا إلى مكلفين غير ملتزمين ، إذا لم تتخذ الإدارة الجبائية إجراءات فعالة للحد من التهرب و معاملة الجميع حسب القانون و التشريع الجبائي .

2- 3- 5 تكوين و إعلام المكلفين بالضريبة:

يلعب المكلف بالضريبة دورا هاما و فعالا في الأداء الحسن للضريبة ، و يعتمد دوره على درجة ثقافته الجبائية و درجة ضبط القوانين و التشريعات الجبائية ، و درجة أداء الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة ، دون ننسى دور قناعة ورضا المكلف بالضريبة بعدل الضريبة في فرضها و أدائها الإقتصادي و التجاري و المالي و شعوره بالأمن إتجاهها بالنسبة لذمته المالية و مايملكه من ثروات .

إن تكوين و إعلام المكلف بالضريبة له دور هام و معتبر، في تغيير تلك النظرة السلبية التي يحملونها المكلفين بالضريبة على الضريبة و الإدارة الجبائية بالأخص ، حيث يؤدي إلى تحويل المكلف بالضريبة المعارض إلى مكلف ملتزم ، و هذا إنطلاقا من تثقيفه و إطلاعه على مختلف التعديلات و المستجدات التي تحدث على مستوى النظام الضريبي .

و لهذا الغرض على الإدارة الجبائية أن تستعين بالصحف و المنشورات التحسيسية ، والمجلات ت المتخصصة لتوضيح مستجدات النظام الضريبي ، و شرح كل الإجراءات الجبائية و توضيحها و إزالة الغموض الذي قد تتضمنه بعض النصوص القانونية في التشريع الجبائي .فهناك عدة قنوات يمكن أن تستعملها الإدارة الجبائية لإبلاغ سياستها الجبائية ، و من بين الوسائل التقليدية وسائل الإعلام السمعية البصرية ، الإذاعة ، التلفزيون ، المجلات ، الجرائد ، الأيام الإعلامية و لكل واحدة من هذه الوسائل دورها في إيصال السياسة الجبائية إلى كل فئات المجتمع . و نظرا لتطور وسائل الإتصال في وقتنا الحالي ، يجب على الإدارة الجبائية الجزائرية أن تستعملها لإيصال سياستها الجبائية إلى كل أطراف المجتمع ، بالإضافة إلى الوسائل التقليدية السابقة الذكر ، فيجب على الإدارة أن تستعمل الوسائل الحديثة و المتمثلة في الأيام الدراسية ، استعمال مواقع على الانترنيت و إدخال كل التغيرات التي تحدث على السياسة الجبائية . إن الملاحظة الأساسية التي يمكننا أن ندرجها في هذا المقام ، هي غياب قنوات الإبلاغ عند الإدارة الجبائية الجزائرية ، فهي شبه غائبة إذا لم نقل هي غائبة تماما في بعض الأحيان ، ومن تم نستخلص مدى تأثير الإتصال « la communication » على المردودية الجبائية .

القيام بهذه المهمة اللازمة و الضرورية يتطلب من الإدارة الجبائية إقامة مكاتب على مستوى مصالحها المختلفة ، تتمثل وظيفتها الأساسية في شرح الإجراءات المتعلقة بالإلتزامات الجبائية ، يسهر على هذه المكاتب الإعلامية موظفين مؤهلين لهذا الغرض ، حيث يسعون إلى تحسين العلاقة ما بين طرفي التحصيل الضريبي ، الإدارة الجبائية و المكلف بدفع الضريبة ، وذلك من خلال الإجابة على مختلف تساؤلات المكلفين و حسن إستقبالهم .

ثامنا و أخيرا ، لابد من وجود تعاون وثيق ما بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات الأخرى ، مثل إدارة الجمارك و البنوك ، و هذا حتى يسهل متابعة و مراقبة وضعية المكلفين بالضريبة .

إن تحقق هذه المقومات في الإدارة الجبائية سيولد لا محالة جهاز إداري و تقني و تنفيذي فعال ، قادر تحصيل الموارد الجبائية دون حدوث تجاوزات كثيرة و دون تكاليف معتبرة .

و السؤال يبقى مطروح فيما يخص الإدارة الجبائية الجزائرية ، حيث تبقى عاجزة على أن تجمع ما بين كل هذه المقومات ، والإصلاحات في هذا المجال هي قائمة على قدم و ساق ، إذ أن هذه الإصلاحات لابد منها من أجل تحقيق تحصيل ضريبي يعود بالنفع على المواطن الجزائري ، و يستقطب تلك الأموال الضائعة و غير المستغلة .

خاتمة الفصل

إن المصالح المكلفة بالتحصيل على مستوى مختلف مصالح الإدارة الجبائية ، لا تزال تعاني من عدم الفعالية في مجال اللجوء إلى الوسائل القهرية المنصوص عليها في التشريع الجبائي ، من أجل تحصيل الحقوق الضريبية المتكفل بها و التي لم تتم تصفيتها .

إن عدم الصرامة في التكفل بالتحصيل الضريبي و متابعته مرتبط أساسا بالنقائص الناتجة عن تنظيم الإدارة الجبائية في حد ذاتها ، و عن ضعف التنسيق بين المصالح المعنية . و من تم لابد من التأكيد على ضرورة تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية و المكلفين بالضريبة ، إذ نشير بصفة خاصة إلى عدم توفر المعلومات الجبائية على المستوى المحلي ، و عليه يجب تعزيز مجال التكوين و تحسين موظفي الإدارة الجبائية كما و نوعا ، كما يجب الحث على مراجعة المخطط المحاسبي الوطني حيث أن بعض التقنيات لم تعد صالحة بالنظر إلى التغيرات الجديدة ذات الطابع الإقتصادي و المالي .

و في الأخير يتبين لنا واضحا أن سياسة المشرع الجزائري في الميدان الجبائي و في خضم الإصلاحات المعتمدة ، حتى و إن أحدثت تغيرا ملموسا في الهيكل التقني للضريبة في الجزائر ، إلا أن النتائج المطلوبة تبقى بعيدة التحقيق في ظل التغيرات الإقتصادية الراهنة التي تعرفها الجزائر . كما أن ممارسات المشرع في وضع القوانين و تطبيق القرارات كانت تتميز في بعض الأحيان و في بعض المجالات بالعشوائية ، مما نتج عنه ترك الثغرات القانونية ، حيث يستغلها المكلف

بالضريبة من أجل الغش و التهرب من دفع الضرائب ، و هذا ما سيؤدي حتما إلى تقليص الحصيلة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر . إذن يبقى التهرب الضريبي من أصعب المشاكل التي تعاني منها الإدارة الجبائية الجزائرية ، و يصعب من مهمة التحصيل و بالتالي تحديد الوعاء الضريبي ، كما يبقى عائقا في وجه الإصلاحات الجبائية في حد ذاتها . ومن هذا المنطلق سنعود إلى دراسة مشكل التهرب الضريبي في الجزائر في الفصل الموالي .



PSYCHOLOGIE DE L'IMPOT EN ALGERIE

الفصل الثالث : بسيكولوجية الضريبة الجبائية

مقدمة الفصل

منذ أمد بعيد معروف و مؤكد أن الضرائب غير المباشرة أو الضرائب على الإستهلاك بطبيعتها غير عادلة ، حتى أنها تعتبر عائقا في وجه الإقتصاد لما تحدثه من مضاعفات تضخمية . و بالعكس نجد أن الضرائب المباشرة بصفة عامة و الضريبة على الدخل بصفة خاصة ، بواسطة تقنية التصاعدية الضريبية تظهر إجتماعيا أكثر فعالية ، حيث أنها تقلص من فجوات عدم المساواة الإجتماعية ما بين الطبقات العاملة.

خلال سنوات قليلة ، كتاب و رجال السياسة إكتشفوا مسببات هذا التصرف ، حيث أنهم غاصوا في أعماق البسيكولوجية الجبائية مستخرجين بعض المفاهيم مثل الحساسية الجبائية ، الغش و التهرب الضريبيين .

فالحساسية الجبائية تعني درجة الإخضاع و الرضوخ للضريبة عند الرأي العام ، و بعبارة أدق نقول أن إقتطاع ضريبي مرتفع الحساسية عندما يكون عدم قبوله أكبر دافع للمكلفين بدفع الضريبة و أحسن حافز لهم للغش أو التهرب من دفع الضريبة .

كل منا على وعي أن الضرائب على الإنفاق أو الإستهلاك مثل الرسم على القيمة المضافة خاصة ، بسبب إختفاء قيمتها و إندماجها في

السعر النهائي و طريقة تحصيلها غير المكلفة تمثل مرفق راحة (commodité) بالنسبة لمصالح الإدارة الجبائية ، و هذا كنتيجة لظاهرة التخضير الجبائي (anesthésie fiscale) الذي تميز هذا النوع من الضرائب .

دون أن ننسى تناقص شعبية الضريبة على الدخل الذي يتزايد تزايدا مستمرا مع مرور الوقت ، هذا التناقص في شعبية الضريبة على الدخل راجع و بدون شك إلى أن هذه الضريبة بطبيعتها معرقلة للعمل الإضافي و الإجتهاد أكثر .

التصرف السلبي للمكلف بدفع الضريبة سينبثق و ينكشف جليا في ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين ، فالتهرب الضريبي يتمثل في محاولة المكلف بالضريبة و بطرق في منتهى القانون ، الإفلات من دفع القيمة الحقيقية للضريبة و ذلك بتخفيض قيمة الوعاء الضريبي إلى أقل حد ممكن ، إذن فالتهرب الضريبي يعتبر تقنية في غاية التعقيد ، في حين الغش الضريبي خلافا للتهرب الضريبي فهو خرق صريح للقانون.

المبحث الأول: الأسس الإجتماعية للضريبة

الضريبة ظاهرة معقدة ، إنها بالتأكيد متعلقة تعلقا وثيقا بالحتميات الإقتصادية ، كما أنها تعتبر عامل قوة في يد السلطات العمومية و عنصر هام في يد السلطة السياسية و خاصة في مجتمع مثل المجتمع الجزائري الذي يطمح إلى تجسيد الديمقراطية أكثر فأكثر ، فالضريبة يجب أن تكون موضوع رضا و قبول سياسي و إيديولوجي.

يجب أن تكون الضريبة مقبولة شكلا و مضمونا حتى تكون سارية المفعول في الجانب التطبيقي ، و هذا الجانب مرتبط إرتباطا وثيقا بالجانب النفسي للأفراد المكلفين بدفع الضريبة . و هذا ما يعرف بالرضا الجبائي ، فهناك الرضا الجبائي الجماعي و هناك الرضا الجبائي الفردي .

1-1 الرضا الجبائي الجماعي:

1-1-1 مصادر الرضا :

تاريخيا الرضا و القبول بالضريبة كان يمثل مبدأ سياسيا فوق كل الإعتبارات ، لا نقاش و لا جدال فيه ، فعلى القوم أن يقبلوا بكل القرارات و الإجراءات المتخذة من طرف الحاكم العام . إنطلاقا من هذا المبدأ إنبعثت جذور و أسس الديمقراطية في إنجلترا (la grande charte de 1215et de 1628. petition of rights) .

أما في فرنسا فالقبول الشعبي بالضريبة تأكد جليا بواسطة نص قانون رقم 14 من التصريح بالحقوق لسنة 1789 :" كل المواطنون لهم

الحق في مراقبة أو ملاحظة و ذلك شخصيا أو بواسطة ممثليهم ضرورة الإخضاع الضريبي العمومي ، و القبول به بكل حرية ، و متابعة إستعمال و تحديد المقدار ، الوعاء الضريبي ، التحصيل و المدة ". [1]

2-1-1 الرضا الشكلي (formel):

خلال القرن 19 م ، التمسك الإجتماعي ما بين المكلفين بدفع الضريبة و ممثليهم ، الشكل المحدود للإقتطاع الجبائي و إستقرار السياسة الجبائية قدموا للقبول الضريبي من طرف البرلمان فعلية و حقيقة ، اللتان شرعتا في التناقص في أيامنا هذه ، التي أصبح الرضا و الموافقة البرلمانية على التشريع الجبائي مرتبط أكثر بالشكلية القانونية منه بالشرعية القانونية ، و هذا يظهر واضحا لما أصبح البرلمان غير قادر على تخفيض الإيرادات العمومية ، كما أنه أصبح يواجه صعوبات عديدة عند ممارسة وظيفته التقليدية ألا و هي حماية المكلفين بدفع الضريبة ، حيث أصبحت الضريبة وسيلة تدخل إقتصادي مع توسع مهام الدولة الحديثة .

3-1-1 الإستفتاء الجبائي :

يمكن إذا إستدعت الضرورة عند القيام بإصدار تشريع جبائي جديد أن تلجأ السلطات العمومية المعنية إلى إستشارة الذين يهمهم الأمر و ذلك بإستفتاء عام لمعرفة درجة الموافقة و القبول بهذا التشريع الجديد.

---

[1] Bernard BRACHET , Le système fiscal français , 7eme édition ,1997, LGDJ, page 113

2-1 الرضا الجبائي الفردي بالضريبة :

1-2-1 الواجب الجبائي :

الرضا و الخضوع للضريبة و قبولها من طرف الأفراد ينبع من أعماق أخلاقية و دينية . ففكرة الواجب الجبائي تنبثق من ضرورة إجتماعية مرتبطة بالإعتقادات الدينية و العرفية لمجتمع ما ، كما جاء على لسان كاتب ألماني(L. Ven Stein) في القرن 19 م :"الضريبة تمثل التعبير الإقتصادي لإتحاد الفرد مع أمته ."

الجانب الروحي للواجب الجبائي يجعله أكثر حساسية و أكثر إرتباطا بالإلتزامات و المبررات الدينية و الإيديولوجية ، فكل الكتب السماوية بما فيها الإسلام و المسيحية و غيرها نصت و أكدت على ضرورة هذا الواجب حتى و إن كان التطبيق مختلف .

أصبحت في يومنا الحالي معظم المعاملات تتم بواسطة النقود أي نقدا ، نتيجة التطور الهائل الذي تعرفه المجتمعات في الميدان الصناعي و الميدان الحضاري ، فأصبح هذا الواجب أقل ظهورا كنتيجة لوجود أنظمة جد معقدة للتحويلات الإجتماعية في ميزانيات الدول ، ومن تم أصبح من غير الممكن إدراك بصورة واضحة مقابل الإقتطاع الضريبي حتى بالنسبة للذين يستفيدون منه .

فكل فرد في المجتمع يمكن أن يكون من يطلب مساعدات من الدولة ، كما يمكن أن يكون مكلف بالضريبة يرفض دفعها أو يحتج على إرتفاعها و ضغطها و لا يقبل الخضوع إليها و هنا الإشكال يبقى مطروح .

2-2-1 الإختيارات الجبائية (السوق السياسية):

النظرية الأنجلوسكسونية للإختيار العام تميل إلى إعتبار أن حق الإنتخاب هو الوسيلة الأساسية و الجوهرية للإختيار الإجتماعي ، و إبداء الرغبة و إظهارها في المجتمعات الديمقراطية . كما تلاحظ نفس النظرية ذلك الخلل أو الإنقطاع الذي يظهر جليا ما بين المساواة السياسية في الحقوق و ذلك التوزيع غير العادل للمداخيل . في هذه الظروف الأفراد الأقل ثروة أو بالأحرى أفراد المجتمع البسطاء ، و الذين هم موجودون بكثرة حيث يمثلون الأغلبية في المجتمعات سيستعملون حقهم في الإنتخاب من أجل رفع مداخليهم فكيف يتم ذلك ؟ ببساطة سيدعمون رجال السياسة الذين يطالبون برفع حدة الضغط الجبائي و محاولتهم إيصالهم إلى قمة هرم السلطة ، و بالتالي سيستفيد هؤلاء الأفراد من تحويلات إجتماعية جديدة نتيجة هذا الإرتفاع في الضغط الجبائي . و من هذا المنطلق فإن الضريبة سوف تكون مقبولة بالدرجة الأولى من طرف الأفراد الذين سيستفيدون منها و لا يدفعونها أو هم غير معنيون بدفعها ، و إن كانوا يدفعونها فهي تبقى في حدود المعقول بالنسبة إليهم .

إذن الوقع الضريبي لابد أن يكون إنطلاقا من رغبة الأفراد في ذلك ، بإستشارتهم من خلال تنظيم إستفتاءات عندما يحدث أي تجديد أو تغيير على مستوى المنظومة الضريبية ، و هكذا سيتجسد مبدأ العدالة الإجتماعية أكثر فأكثر .

أما فيما يخص إتخاذ القرار في الجباية المحلية يبقى هذا المبدأ أقل تجسيدا كما يحدث في الولايات المتحدة الأمريكية ، لأن لكل ولاية لها تشريعها الخاص ، فإن الرقابة السياسية للناخبين المكلفين بدفع الضريبة تظهر بأقل فعالية و تبقى خاضعة لعدد من السلبيات و

النقائص ، فالمكلفين بدفع الضريبة غير الراغبين في هذا الضغط الجبائي المحلي الجديد يمكنهم أن ينتخبوا بأقدامهم و لا بأيديهم كما يقال (voter avec les pieds) ، و معنى هذا و بكل بساطة مغادرتهم لمحل هذه الضرائب التي يرونها لا تخدم مصالحهم و لا يقبلون الخضوع و الرضوخ لها .

3-1 كيف يتم تحسين الخضوع للضريبة أي القبول بها؟

حتى تستطيع الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة أن تحسن من درجة خضوع الأفراد للضريبة في مجتمعاتنا ذات الجباية ، فمن الواجب عليها أن تعمل على تخفيض عبء هذه الضريبة أولا ، و ذلك بإستعمال أكثر عقلانية للنفقات العمومية و الإستعمال الأمثل و الجيد للمرافق العمومية من طرف الأفراد .

إذن فلا نبذر الأموال العمومية و لا نخرب مرافق الحياة الإجتماعية ، بل نحميها و نصونها من كل تخريب يمسها أو قد يمسها لاحقا ، و أكثر من ذلك حتى نقبل بالضريبة و نرضى بها فلابد من فهم مغزاها الحقيقي ، فعلى الإدارة الجبائية أن تسعى جاهدة إلى نشر ثقافة جبائية ما بين أفراد المجتمع ، و تحاول إعلامهم بكل المستجدات و التغييرات و أسبابها و لماذا تمت ؟

لابد من إدراك المكلفين بالضريبة أن الإقتطاع الضريبي ما هو إلا محاولة لإعادة توزيع المداخيل ما بين الطبقات الغنية و الطبقات الكادحة المحرومة ، و ليس عملية نهب أو سلب تقوم بها الدولة لأموال الأفراد كما يعتقد البعض .

فالضريبة هي إستعمال إقتصادي للمداخيل ، فمن تلك الأموال المقتطعة تتم عملية شق الطرقات و إضاءة الأحياء و بناء المدارس و

الجامعات و غيرها من المشاريع التي تعود بالنفع على كامل أفراد المجتمع و تصب كلها في حوض التضامن الإجتماعي .

كما يمكن أن ننظر إلى الضريبة من باب سياسي ، حيث أنها تمثل تمن الحرية فلا وجود لمجتمع حر بدون ضرائب ، فعلى الفرد أن يكون مقتنعا و راض عندما يدفع الضريبة إذا ما رآها تتجسد في ميدان الواقع فهو إذن يفيد و يستفيد.

ومن المعلوم أن دراسة نفسية المكلف بالضريبة إذا تعلق الأمر بسلوكياته إتجاه ما يدفع من ضرائب يبقى أمرا صعبا للغاية ، إن المتتبع للتطور التاريخي للضريبة يستطيع أن يدرك تقاعس و تهاون المكلف بالضريبة عند القيام بإلتزاماته الجبائية ، و شعوره المعاكس إتجاه الإقتطاعات الإلزامية حيث أن أغلبية المكلفين بالضريبة يرون أن الضريبة لا تنعكس إلا سلبا على ما يتحصلون عليه من مداخيل التي لم يتحصلوا عليها إلا بشق الأنفس .

و إنطلاقا من هذه الدهنيات المسيطرة في مجتمعاتنا، فإن المكلف بالضريبة يبرر كل عمليات التدليس و الغش الجبائي ، و ذلك بهدف المحافظة على مداخيله و التصرف فيها بالكيفية التي يراها هو مناسبة ، و من تم فإن "كل ضريبة تحمل في ذاتها الحافز على الغش "[1].

ومن هذا تظهر العلاقة العدائية ما بين المكلفين بالضريبة و مصالح الضرائب بكل أشكالها و تكشف جليا و بوضوح عن البسيكولوجية الضريبية في أعماق نفسية المكلف بالضريبة . إن ما يساعد على زيادة حدة الصراع القائم ما بين الضريبة إن صح التعبير و المكلف بها هو غياب الوطنية الجبائية ، و هذه الأخيرة لا تأتي هكذا في دول تغيب فيها الثقافة الجبائية ، فإذا المكلف بالضريبة في الدول

---

[1]. G . Tixier , Précis de Droit fiscal , édition Dalloz, 1981 , page 246

المتقدمة يتميز بوطنية جبائية عالية فإن ذلك كان ثمرة سنوات طويلة من التوعية و التحسيس بالدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق العدالة الإجتماعية . و إنطلاقا من هذه النفسية السلبية إتجاه الضريبة ، ستنبثق كل أشكال مقاومتها و الإعتراض على دفعها .

المبحث الثاني : العبء الضريبي و أثره على نفسية المكلف

يشتكي العديد من المكلفين من دفع الضريبة و يسعون إلى التهرب من دفعها ، لإعتقادهم أن عبؤها الذي يتحملونه يبقى كبيرا سواءا نظروا إليه بصفة مطلقة أو بالمقارنة بغيرهم من المكلفين بدفع الضريبة في قطاعات المجتمع الذي يعيشون فيه أو بالنسبة إلى المجتمعات الأخرى . و لكن كثيرا ما يكون هذا الشعور غير مستند إلى مبررات حقيقية إذ أن هناك صعوبات معتبرة في تحديد هذه "المقدرة التكليفية الفردية"[1] التي تختلف مستوياتها بإختلاف النظرة إليها . فتقديرها بالنسبة بالنسبة لرجل السياسة يختلف عنه بالنسبة للإقتصادي عنه بالنسبة للمكلف بالضريبة نفسه .

فبينما يقدرها الأول على أنها تلك القدرة التي تحقق أكبر قدر من الحصيلة (مردودية جبائية) مع أقل شعور بعدم الرضا ، ينظر إليها الثاني على أنها تلك المقدرة التي يتحقق في ظلها أمثل حصيلة و أمثل حجم للإنتاج ، في حين يعتقد الأخير أنها أقل ما يدفع . و لكن يمكن في واقع الأمر إحتراما للأسس الموضوعية القول بأن المقدرة التكليفية للفرد يمكن تحديدها أو الإقتراب منها إلى درجة كبيرة بمراعاة العنصرين و المكونين لها و هما العنصر المادي أي عبء الضريبة الحسابي و العنصر المعنوي و هو العبء النفسي للضريبة .

و نعني بالأول مقدار ما يدفعه المكلف بالضريبة من ضرائب منسوبة إلى دخله ، أما الثاني فنقصد به رد الفعل الذي تحدثه الضريبة في نفسية المكلف بالضريبة و تدفعه إلى أن يغير اتجاهه و سلوكه .

---

[1] المقدرة التكليفية الفردية هي مقدرة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين على المساهمة عن طريق مداخيلهم و ثرواتهم في تحمل عبء الضريبة ، و نعني بالدخل في هذه الحالة ذلك الدخل الذي يتحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ، أي الدخل الفردي الصافي .

2-1 العبء الضريبي التقني :

لا شك أن العبء التقني أكثر سهولة في قياسه من العبء النفسي و إن كان ذلك لا يغفل الصعوبات العديدة التي تحيط بتقديره ، إذ يتطلب بيان العبء التقني معرفة بكافة الضرائب المباشرة و غير المباشرة التي يدفعها الفرد . و لكن و إن كان من السهل معرفة الأولى إلا انه يتعذر تقدير الأخيرة بدقة ، و ذلك لتنوع معدلاتها و تعدد أوعيتها و لاندماجها أثناء إنفاق الدخل خلال العام على نسبة كبيرة من السلع و الخدمات و لصعوبة تحديد مقدارها ، مما ينقل من عبئها في كل حالة بينه و بين العاملين و المنتجين أو الوسطاء .

و قد دفعت هذه العقبات التي يصعب تخطيها لمعرفة حقيقة ما يتحمله الفرد من ضرائب غير مباشرة إلى السعي إلى تقدير ما يتحمله الفرد منها بطريقة تقريبية . و يقترح البعض نسبة متوسط العبء الضريبي الفردي" بقسمة الحصيلة الضريبية من مباشرة و غير مباشرة على مجموع السكان إلى متوسط دخل الفرد "الناتج من "قسمة الناتج المحلي الخام على عدد السكان"[1]

ومن الواضح أن مثل هذا الأسلوب يبعد عن الواقع و فيه الكثير من التحكم إذ قد يمثل المكلفون نسبة ضئيلة من السكان مما لا يعبر عن العبء الضريبي الواقع على المكلفين الفعليين الذين يتفاوتون في مداخيلهم و مصادرها و أعبائهم و التزاماتهم ، كذلك تختلف هذه النسبة مع تحرك متغيرات عديدة كارتفاع عدد السكان أو الدخل أو انخفاض الحصيلة الجبائية .

و قد إقترح البعض الإقتراب أكثر من الواقع أخدا في الإعتبار عددا من التحفظات ، لا بنسبة نصيب الفرد من الضرائب بل بنسبة

---

[1] عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز و علي عباس عياد ، دراسات في النظم الضريبية ، مؤسسة شباب الجامعية الاسكندرية ،طبعة 1985 ، ص 156 .

العبء الصافي و هو الناتج من طرح ما يعود عليه من نفع من الإنفاق العام من العبء الإجمالي ، أي ما يدفعه من ضرائب و نسبته لا إلى متوسط الدخل فقط بل إلى هذا المتوسط مطروحا منه القدر الممثل للحد الأدنى . لإظهار حقيقة العبء و لا شك أن استخراج مثل هذه النسب يصطدم بصعوبات تقدير و قياس النفع كما يغفل أيضا و يخفي آثار توزيع الدخل ، بالإضافة إلى انه يهمل نسبة العاملين الفعليين و المكلفين إلى السكان .

و تحسينا لهذه النسب و إقترابا من الحقيقة يقترح البعض تقسيم المكلفين بالضريبة إلى قطاعات نشاط إقتصادي و نسبة متوسط ما يدفعونه إلى متوسط مداخيلهم ، و يمكن إجراء تقسيمات فرعية داخل هذه القطاعات و توزيع الأعباء و المداخيل حسب معايير مادية و إجتماعية . ومن الواضح أن صعوبات تقدير نصيب كل فرد في الضرائب غير المباشرة لا يختفي و إن أمكن الإستفادة من النسب المستنبطة من إجراء مقارنات لتوزيع تقريبي لمقدار الأعباء بين قطاعات الإقتصاد المختلفة .و يظهر ذلك ما يواجه الباحث من صعوبات لمعرفة حقيقة العبء الحسابي ، الأمر الذي يتعين معه بحث حالة كل فرد على جهة .

2-2 العبء الضريبي النفسي :

يزداد الأمر صعوبة بالنسبة للعبء النفسي للضريبة ، حيث أن هذا العبء لا يختلف من مكلف بالضريبة إلى آخر فحسب ، بل بالنسبة للمكلف بالضريبة الواحد عبر الزمن و مع تغير الظروف . و مع ذلك فهناك عدة عوامل تساهم في تحديد هذا العبء و تقديره

بطريقة تبقى تقريبية فقط ، منها ما يرتبط بعوامل عامة تتعلق بالإطار الذي تعمل فيه الضريبة و منها ما يتعلق بعوامل تقنية ضريبية .

1-2-2 العوامل العامة:

تشمل عوامل نفسية و إقتصادية و إجتماعية ،و تعتبر درجة الوعي الجبائي أحد هذه العوامل ، و نعني به مدى إدراك المكلف بالضريبة لواجبه الجبائي ، و مقدار ما يترتب على مساهمته المالية من نفع عام يعود على المجتمع . و لا شك أن هذا الوعي يزداد بترشيد المكلفين بالضريبة لواجباتهم و بإقتناعهم بحسن إستخدام هذه الأموال و بإدراكهم لمقدار ما يدفعونه و بعدالة مساهمتهم .

و يختلف الأمر حين يشعر المكلف بالضريبة بسوء الإستخدام و تبذير الأموال العامة و بضخامة العبء الذي يتحمله مقارنة بمكلفين بالضريبة آخرين . كما يزداد الأمر سوءا في المجتمعات و خاصة المتخلفة منها التي لم تتعود على إحترام القوانين و التي تعتبر خرقها مظهرا من مظاهر القوة و السلطة .

وقد يدفع إلى التهرب أيضا معاملة البعض معاملة متميزة ، و قد يكون ذلك راجعا في بعض الأحيان إلى إستخدام الضريبة لتحقيق أهداف معينة لا يستطيع تفهمها باقي المكلفين بالضريبة .و يؤدي ذلك إلى أن يقف المكلف موقفا دفاعيا محاولا التهرب و الغش لتقليل ما يدفعه أو التخلص كليا مما هو مكلف بدفعه ، و لا شك أن المكلف بالضريبة يسعى إلى التهرب في حالات الكساد و خلافا لحالات الرواج التي يزداد فيها دخله و التي قد يسهل عليه فيها إلقاء العبء على الآخرين .

فالعنصر الإقتصادي عامل محدد لدرجة التهرب مع الأخذ بعين الإعتبار درجة الوعي الجبائي ، إذ يقارن المكلف بالضريبة بين النفع الذي يعود عليه و بين ما قد يترتب عن الغش و التهرب من مشاكل هو في غنا عنها . و كلما كان الوضع الإقتصادي حرجا كلما كان الحافز على التهرب كبيرا ، و فضلا عن ذلك فان علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة و مقدار الثقة المتبادلة بينهما تؤثر على تحديد دوافع التهرب أو الكف عنه .

2-2-2 العوامل التقنية:

إن للتقنية الجبائية المستعملة أثرها في تحديد العبء الضريبي النفسي ، إذ يختلف أثر الضريبة حسب طبيعتها و أسلوب ربطها وتحصيلها و مدى إستقرارها ، و نلاحظ اختلاف سلوك المكلف بالضريبة و رد فعله حسب طبيعة الضريبة ، فهو في الضريبة غير المباشرة أقل منه في الضريبة المباشرة و إن تساوتا في العبء الضريبي . و يرجع هذا إلى ظاهرة التخدير الجبائي التي تمتاز به الضرائب غير المباشرة بإندماجها و إختفائها غالبا في الأسعار المدفوعة نهائيا .

و يتوقف مقدار العبء حسب نوع السلع التي يمكنه الإختيار فيما بينها و حسب أسعارها ، بالإضافة إلى ذلك فإنه قد يصعب في حالات عديدة تحديد العبء الحقيقي .

كذلك يحدد أسلوب الربط إمكانيات التهرب ، و خلافا لما هو متوقع يلاحظ أنه كلما تدققت الوسيلة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة للوصول إلى حقيقة الوعاء و إتخاذ أسلوب التصريح لتقييم المادة الخاضعة كلما زادت إمكانية التهرب بعكس الوضعية في حالة

إستخدام أساليب بسيطة كالمظاهر الخارجية التي لا يتم إخفاؤها .كما أن إستعمال الأسعار التمييزية و تعدد الأسعار التي تخضع لها تقسيمات المادة الخاضعة للضريبة يساعد على التهرب بعكس حالات إستخدام الأسعار الموحدة .

كما أن العبء الضريبي النفسي يتأثر بطريقة التحصيل الضريبي فيقل تأثيره كلما قل إحساس و شعور المكلف بالضريبة بحدة و تعقد أسلوب دفع الضريبة و لذلك يعتبر الإقتطاع من المنبع أفضل أساليب و طرق التحصيل الضريبي إذا ما قارناه بحالة الدفع المباشر ، و يمكن أخيرا الإشارة إلى أن إستقرار الضريبة و تطبيقها لفترات طويلة يخفف من عبئها النفسي حتى أنه يقال أن كل ضريبة قديمة حسنة و كل ضريبة جديدة سيئة ، و ذلك نابع من أعماق نفسية للمكلف بالضريبة حيث أن هذا الأخير قد تعود على الأولى و وضوح عبئها و إلمامه بأساليب ربطها و تحصيلها ، إلا أن القدم لا يعني الجمود و عدم التغير إذ لا بد من تطوير مستمر حتى تتلاءم الضريبة مع الايطار الذي تعمل فيه ، و نقترب بذلك من تحقيق عبء أمثل بالنسبة للمكلف بالضريبة مع مراعاة الحد من التغيرات السريعة المتلاحقة التي يمكن أن تحدث إضطراب و إختلال في بنية النظام الضريبي و ترفع من حدة العبء الضريبي النفسي مما يدفع بدوره إلى مقاومة الضريبة و الغش في دفعها ، و كل هذا يعود سلبا على التحصيل الضريبي و على المردودية الجبائية ككل .

ومن هذا يظهر مدى ما يثيره تحديد المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة من صعاب و تحديات ، سواءا تعلق الأمر بتحديد العبء المادي أو تحديد العبء النفسي للضريبة ، و مما يجب الإشارة إليه في هذا الصدد أن تزايد حدة العبء الضريبي سيؤدي بالمكلف بالضريبة إلى تغيير سلوكه إتجاه الضريبة و سيسعى إلى التهرب من دفعها و

الغش فيها مما سينجر عنه خسارة في الحصيلة الضريبية مما يدفع بالدولة إلى زيادة الأعباء الحسابية للضريبة و كل هذا سينجر عنه حتما خلل و إضطراب في المنظومة الجبائية .

المبحث الثالث مقاومة الضريبة

إن عدم الرضا و القبول بالضريبة سيتولد عنه لا محالة معارضة و مقاومة لدفعها من طرف الأفراد المكلفين بالضريبة ، فما هي أشكال هذه المقاومة و كيف ستؤثر على التحصيل الضريبي ؟

فمقاومة الضريبة هي حالة نفسية للمكلف بالضريبة ، ستنتج عنها تصرفات و سلوكات سلبية تتجسد غالبا في محاولة الغش و التهرب من دفع الضريبة .

1-3 المقاومة الجماعية للضريبة:

المقاومة الجماعية للضريبة مفهوم يغطي كل الأشكال المنظمة أو التي تظهر أقل تنظيما للإعتراض عن دفع الإقتطاعات الضريبة ، كالإضرابات على حدة الضغط الجبائي ، و حركات الإحتجاج و التمرد على المصالح الجبائية ، و النشاطات التي تقوم بها جماعات المصالح و تيارات الدفاع على حقوق المكلفين بدفع الضريبة .

مقاومة الضريبة تكاد تكون شاملة و عامة ، تنتشر في معظم المجتمعات الديمقراطية ، فهي موجودة و تفرض نفسها في كل مكان و زمان . فقديما كانت هذه المقاومة تنطلق عفويا بدون تنظيم و سرعان ما تذوب تحت تسلط الحكام و جبروتهم و قهر الجنود و أسلحتهم ، فهي كانت في أغلب الأحيان عاجزة على تحقيق غايتها و إسماع كلمتها .

أما في الوقت الحاضر أصبحت هناك مقاومة منظمة تعمل تحت راية القانون ، و أصبحت بمثابة هيئات وساطة ما بين المسؤولين و المكلفين بدفع الضريبة ، و تبلورت في عمليات جمع التوقيعات أو تأسيس جمعيات تسعى للدفاع عن حقوق المكلفين ، و في بعض الدول

تتعدى المقاومة كل ذلك و نجدها قد تشكلت في أحزاب سياسية مضادة للضريبة و الاقتطاعات الجبائي.

و كمثال على ذلك ، ففي سنة 1978 بواسطة عملية جمع التوقيعات في ولاية كاليفورنيا الأمريكية إستطاع منظمو هذه العملية أصحاب المصلحة المشتركة من جمع مليون و نصف مليون من التوقيعات ، أدى هذا العدد الهائل من التوقيعات من إعادة النظر في الإقتراح الجبائي رقم 13 و المتعلق بالضريبة على العقارات في هذه الولاية ، و تم التخفيض في هذه الضريبة . و هذا مثال يوضح مدى فعالية المقاومة الجماعية للضريبة .

لقد أشار المشرع الجزائري إلى هذا النوع من المقاومة للضريبة و تجنبها من المكلف بالضريبة الجزائري إشارة عابرة و محتشمة ، و ذلك من خلال المادة رقم 304 من قانون الضرائب المباشرة و المادة رقم 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، دون أن يبين الأسس و المبادئ التي تحكمه و تنظمه ، و ربما يرجع ذلك إلى أن الجزائر لم يسبق لها و أن عرفت هذا النوع من المقاومة و الاعتراض على الضريبة .

و لا بأس أن نذكر في هذا الصدد إعتراض جماعي لمستغلي سيارات الأجرة نتيجة إلغاء نظامهم التفضيلي السابق المتمثل في إخضاعهم للضريبة الوحيدة على النقل الخاص (IUTB) ، إن المقاومة الجماعية للضريبة في الجزائر ستعرف مع مرور الوقت تطورا هاما و هذا كنتيجة لزيادة الوعي الجبائي للمكلف الجزائري من جهة ، و كذلك نتيجة لإنخفاض مستويات الدخل الفردي للمواطن الجزائري و إرتفاع النفقات العمومية و بالتالي الإيرادات أي زيادة أكثر في الضرائب من جهة أخرى ، مما سيدفع بالمكلفين الجزائريون إلى الإعتراض أكثر

على دفع الضرائب من خلال تشكيل نقابات مهنية تعارض جماعيا أي ضريبة جديدة أو زيادة في ضريبة قديمة .

فمن الضروري ، منذ الآن على المشرع الجزائري أن يهتم بهذا النوع من المقاومة الضريبية فيحللها تحليلا وافيا و يضع لها النصوص التشريعية و التطبيقية التي تحكمها و تنظمها ، و التفكير في الوسائل القانونية المناسبة لمواجهتها و إيقافها عند حدها ، لأنها تؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية و تدفع بالمكلفين إلى التهرب و الإمتناع عن دفع حقوقهم الجبائية أكثر فأكثر .

و على الإدارة الجبائية الجزائرية أن تستفيد من تجارب و خبرات الدول التي عرفت كيف تتحكم في مثل هذه الإعتراضات و المقاومات مع الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات كل بلاد بالطبع .

وفي هذا المقام على المشرع أن يتأكد من قابلية التحصيل لضريبة ما قبل أن يقرها و يفرضها على الأفراد، وهذا تفاديا للإعتراضات الجماعية و ما قد ينتج عنها من خسائر و نتائج وخيمة ، تفقد المشرع و النصوص القانونية مصداقيتها و مشروعيتها . و نظرا لما للإعتراض الجماعي من نتائج سلبية على المستويين المالي و السياسي فقد صنفه المشرع ضمن الجنح الجزافية ، و أقر تطبيق على كل من نظم أو حاول أن ينظم بأية طريقة كانت ، مقاومة جماعية للضريبة أو يحث الأفراد على رفض الضريبة أو تأجيل دفعها ، العقوبات الرادعة المنصوص عليها في المادة 418 من الأمر 66-156 المؤرخ في الثامن من جوان من سنة 1966 من قانون العقوبات .

2-3 المقاومة الفردية للضريبة:

إن الحديث عن المقاومة الفردية للضريبة هو الحديث عن ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين.

الغش الضريبي هو خرق صريح للقانون لغاية الإفلات من دفع قيمة الضريبة أو تخفيضها.

فالغش الضريبي يجمع ما بين عنصرين عنصر مادي و يتمثل في قيمة المبلغ غير المدفوع و الذي كان من الضروري أن يدفعه المكلف بالضريبة ، تخسره الإدارة الجبائية و يستفيد هو منه ، و هذا ضرب للقانون الجبائي عرض الحائط و تشويه خطير لمعاني المساواة و العدالة الإجتماعية بواسطة الضريبة.

و عنصر مرتبط بنية الفرد و محاولته للإفلات من الضريبة ، فمبدئيا عندما يغيب أحد العنصرين فلا وجود للغش الضريبي .

و من هذا المنطلق فإن نية دفع الضريبة أقل أو تخفيض قيمتها و لكن بطرق قانونية مقبولة لا يعني بالضرورة تهرب ضريبي ، و لكن ينبثق من المهارة و الدهاء الجبائي للمكلفين بدفع الضريبة ، حيث لا يمكن إعتباره عيب أو نقص يستدعي التصحيح من طرف الإدارة الجبائية . لكن في بعض الأحيان من الخطأ المقصود و الذي نتج عن حسن نية المكلف بالضريبة و مهارته و دهائه الجبائي قد تنتج مجموعة من التصرفات و السلوكات و نتيجة ظروف معينة تكشف عن وجود غش ، و بمعنى أدق تهرب ضريبي (غش ضريبي مقنن) ، و هنا يبقى الإشكال مطروح حيث من الصعب جدا القول إلى أي حد تتوقف المهارة الجبائية ؟ و إلى أي حد يبدأ الغش الضريبي ؟

فمن كل ما ذكرناه فإن المكلف بالضريبة يحاول من خلال هاتين الظاهرتين السلبيتين ، أن يقاوم الضريبة و التخلص من عبئها و

السؤال الذي يطرح نفسه لماذا يحاول المكلف بدفع الضريبة التخلص من الضريبة ؟

إن الضريبة تمثل عبئا على المكلف بدفعها ، مما يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية . و الذي يدفع بالمكلف إلى القيام بذلك هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها .

ومن الأهمية القصوى لهاتين الظاهرتين و مدى تأثيرهما على مستوى التحصيل الضريبي فمن الواجب أن نغوص فيهما و محاولة التعرف عليهما أكثر ، و معرفة آثارهما على المردودية الجبائية .

1-2-3 التهرب الضريبي:[1]

يقصد بالتهرب الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين كالبيع أو الشراء لكن المكلف بدفع الضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة ، يعمل على عدم تحقق الفعل المولد للضريبة ، ومن هذا فإن تصرفه هذا هو تصرف سلبي إذن فهو يمتنع عن إستهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة قصد تجنب دفعها ، أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة و الإنتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل .

فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك القانون ، حيث يستخدم المكلف بدفع الضريبة حقا من حقوقه الدستورية بإعتبار أن حريته في القيام بأي نشاط أو عدم القيام به مضمونة دستوريا . و من هذا لا يحاسب المكلف

[1] التهرب الضريبي : Evasion fiscale

بدفع الضريبة عن تصرفه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه .

و هذا نلاحظه جليا بالنسبة للشركات التي تقوم بإنشاء مراكزها و مقراتها الإجتماعية في دول أين تكون فيها معدلات الضريبة جد منخفضة (un paradis fiscal).

هناك التهرب الضريبي الذي ينظمه التشريع الجبائي في حد ذاته ، فإستنادا إلى كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق بعض الأهداف المالية أو الإقتصادية أو الإجتماعية ، فإن المشرع يلجأ إليه لتحقيق أهداف معينة ، مثل إخضاع الأرباح المعاد إستثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15 % عوض 30 % و ذلك من أجل تشجيع الإستثمار .

كما أن هناك من التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع و وجود ثغرات في التشريع الجبائي ، ففي هذه الحالة سيحاول المكلف بالضريبة إستغلال هذه الثغرات لحسابه الخاص مستعينا على ذلك بأصحاب الخبرات و الإختصاص و المهارات العالية في الميدان ، فمثلا يستطيع المكلف بالضريبة تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الإقتصادية .

و كذلك الثغرات الناتجة عن عدم إخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي ، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة لكي يتجنب الخضوع للضريبة الخاصة بالتركات ، فهذا الفرد بتصرفه هذا لم يخالف القانون و لكنه إستغل ثغرات القانون ، و بالرغم من كون هذا التصرف يبقى تصرف سلبي و نابع من نية

سيئة ، إلا أنه لا يمكن فرض أي عقوبة في هذه الحالة و العلاج هو سد هذه الثغرات و الفجوات من طرف المشرع .

2-2-3 الغش الضريبي:[1]

الغش الضريبي يمكن تعريفه بأنه نوع من السلوكات و التصرفات التي يعتمدها المكلف بالضريبة ، بهدف التحايل وتجنب دفع قيمة الضريبة وذلك بطرق غير مشروعة و خارجة عن إطار القانون . فالغش الضريبي في هذا المجال ، يفترض تحقق الفعل المولد للضريبة تحققا فعليا ، إلا أن المكلف بدفع الضريبة يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالإستفادة من الإعفاءات الضريبية و ثغرات التشريع الجبائي . ومن هذا المنطلق قد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي ، فالغش الضريبي يعتبر تصرفا غير مشروع و يعد عدم إحترام إرادي و إنتهاك لحرمة القانون ، و إرادة المشرع مستعملا في ذلك كل الطرق التدليسية و الإحتيالية الممكنة من أجل التخلص من عبء الضريبة . و في هذا الإطار فإن الغش الضريبي قد يأخذ عدة مظاهر و أشكال ، يمكن ذكر بعضها على سبيل المثال :

- الإمتناع عن تقديم التصريح الضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة ، إنطلاقا من تعمد إخفاء مقر نشاطه و في هذه الحالة فإن التهرب يعد تهربا كليا .
- تقديم بيانات كاذبة و مراوغة عن قيمة الوعاء الضريبي و حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة ، إنطلاقا من إستعمال سجلات محاسبية غير قانونية .

[1] الغش الضريبي : Fraude fiscale

- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية و عدم التصريح بها لدى الجمارك ، متفاديا بذلك الرسوم الجمركية أو المتاجرة في سلع مهربة من الخارج أو المناطق الحرة .
- المبالغة في تقدير التكاليف الواجب خصمها من الوعاء الضريبي ، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح التي تفرض عليها الضريبة و بالتالي يعود ذلك سلبا على التحصيل الضريبي .
- تهريب الأموال إلى الخارج أو هروب المكلف بدفع الضريبة نفسه إلى الخارج ، ومن تم يفلت من قبضة مصالح الإدارة الجبائية التي يتعذر عليها تحصيل ضريبتها في هذه الحالة.

3-3 واقع الضريبة :

1-3-3 نظرة المكلف بالضريبة الجزائري إلى الضريبة :

إنطلاقا من مصادر من المديرية العامة للعمليات الجبائية على مستوى وزارة المالية ، أنه من بين البلديات ال1541 على المستوى الوطني ، هناك 1159 بلدية عاجزة ، كما قدرت نسبة العجز الناتج من التهرب و الغش الضريبيين ب 18,3 مليار دينار جزائري للقطاعات الناشطة ما بين 1995 و 1998 .وقد وصلت هذه الحصيلة إلى 88, 28 ملياردج ما بين 2001 و2003.[1]

و يوضح المختصون في الميدان الجبائي أنه ليس من السهل تحديد قطاع بعينه من التجار أو الصناعيين أو المستوردين يتهرب من

[1] المصدر : جريدة الوطن المنشورة بتاريخ 22-09-2002 .

دفع الضريبة أكثر من غيره من القطاعات الأخرى . فلكل قطاع أو بالأحرى لكل مكلف بالضريبة نسبة معينة من التهرب الضريبي من الصعب تحديدها ، لكن ما هو معروف و مؤكد أن التهرب الضريبي في الجزائر غالبا ما يتم بطرق قانونية سليمة و دون إرتكاب مخالفات واضحة .أما فيما يخص الغش الضريبي و ما يتبعه من تزوير فهو معروف لدى العام و الخاص و التساؤلات التي تطرح في هذا المقام ، فما الذي يدفع بالمكلف الجزائري إلى التهرب و الغش و دخول دروبه الوعرة و المعقدة ؟ و كيف ينظر المكلف بدفع الضريبة الجزائري إلى الضريبة ؟ فهل هي بالنسبة له واجب أو عقوبة تفرض عليه ؟ و هل هو على علم أن عمليتي الغش و التهرب تعودان بالضرر على التحصيل الضريبي و بتالي على خزينة الدولة و على المواطن الجزائري ؟

إن معظم التجار الجزائريون هم على إتفاق ، أن الضرائب التي يدفعونها إلى المصالح الجبائية لا تعود بالنفع عليهم و لا على المحيط الإجتماعي الذي يعيشون فيه ، أي أنهم لا يرون حسب إعتقادهم مقابل مادي ملموس لما يدفعونه من ضرائب ، إذ أن أحد أصحاب المحلات الصغيرة قد صرح بوضوح على حد قوله:"أنا لست مجبرا على مساعدة الدولة للقيام بمهامها ، أنا أعيش في نفس الحي منذ ثلاثين سنة و لم أعش أية إنجازات قامت بها الدولة على مستوى هذا الحي ، فما الذي أضافته هذه الدولة ؟"

أما أحد التجار فقد صرح بأن مصالح الإدارة الجبائية الجزائرية تفرض الضرائب على المكلفين دون التقرب من واقع نشاطهم المهني الحقيقي ، حيث أن الفرق واضح حسب قوله بين محل تجاري موجود في شارع عمومي معروف و بين محل موجود في شارع فرعي ، و

رقم الأعمال بطبيعة الحال ليس متساو في كلتا الحالتين فلماذا قيمة الضريبة هي متساوية في الحالتين ؟

ومن هذا المنطلق فإن أغلبية المكلفين بالضريبة في الجزائر يرون أن التقديرات الجبائية تحدد جزافيا من المكاتب ، مما ينتج عنه نوع من الظلم في المعاملة و من هذا فإن المكلف بالضريبة لم يفهم ماهية و مغزى الضريبة بعد ، فهل هي عقوبة أم تضامن إجتماعي لتمويل المشاريع العمومية ؟

إن الضريبة غالبا ما تتحول في أعين المكلفين بدفعها إلى عقاب أو غرامة مالية عليهم أن يتجنبوا دفعها ، وقد يتعدى هذا إلى أكثر من ذلك كله إلى إعتبار القدرة على الإفلات من دفع الضريبة من المهارات و الذكاء المهني لابد من توفره لدى المتعامل الإقتصادي الماهر و الفطن ، و هذه ذهنية مسيطرة وللأسف بين أوساط المكلفين بالضريبة الجزائريون ، و هذا ما أثر كثيرا على إجراءات التحصيل الضريبي ، و أدى إلى إستفحال الضعف في مردودية الجباية العادية .

و هذا السلوك ربما وجد تفسيرا له في علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية و في درجة مصداقية هذه الأخيرة . و في هذا المجال فإن المكلف بالضريبة الجزائري يفعل المستحيل لكي لا يدفع الضريبة ، و هذا على خلاف المكلف بالضريبة الأوروبي فهم يعتبرون أن الضريبة واجب وهم يدفعونها على إقتناع بأنهم سيتحصلون على المقابل بطريقة غير مباشرة مما يتحصلون عليه من خدمات عمومية ،إذن كل هذا ينبثق من مدى الوعي الجبائي لدى المكلف بالضريبة . و السؤال الذي يطرح نفسه لماذا يتهاون المكلف بالضريبة الجزائري من دفع الضريبة ؟

2-3-3 سبب التهاون في دفع الضريبة:

إن الضريبة أولا و قبل كل شيء عبارة عن أموال تذهب إلى المصلحة العامة ، إلا أنه و بالرغم من ذلك فإن الإدارة الجبائية نفسها تلعب دور هام في إمتناع بعض المكلفين من دفع الضريبة ، حيث أنها تضل عرضة لبعض السلوكات السلبية من طرف موظفيها مثل البيروقراطية و الرشوة .

ومن الأسباب الأساسية التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التهاون في دفع ما عليهم من ضرائب ،إرتفاع حدة الضغط الجبائي و ما يعرف بمبدأ أن "الضرائب الكثيرة تقتل الضرائب" ، فنجد ضرائب مباشرة على الدخل و ضرائب غير مباشرة على الإستهلاك و ضرائب على الإنتاج و على النشاط المهني ، كل هذه الضرائب تشكل في مجملها عبئا ثقيلا على المكلف بالضريبة الجزائري ، و من تم كلما إرتفع العبء الضريبي و زادت حدة الضغط الجبائي كلما زادت نسبة التهرب الضريبي و الحل قد يكمن في تخفيف هذا العبء .

أما على مستوى الرقابة الجبائية ، فهناك بعض المراقبين الذين يؤكدون بأنه كلما إرتفع العبء الضريبي ، كلما فتحت ثغرات للتواطؤ بين المعنيين بالأمر أي المكلفين بالضريبة و أولئك المسئولون عن التحصيل الضريبي و ذلك إنطلاقا من دفع الرشوة من أجل تخفيض قيمة الضريبة الحقيقية الواجب دفعها إلى مصالح الإدارة الجبائية .

إذن من الواجب تخفيف العبء الضريبي و حدة الضغط الجبائي ، ومن تم غلق الأبواب في وجه الغش و التهاون في دفع الضريبة و القضاء على الرشوة ، و فتح الباب أمام التصريح النزيه و الصحيح و تحفيز المكلف بالضريبة على دفع ضريبته بكل قناعة و دون تهاون في ذلك .

ومن هذا كله فإن السبب الرئيسي للتهرب يبقى تحقيق المزيد من المال و لكن بطرق غير شرعية ، فما هي الأسباب التي تدفع بالمكلف الجزائري لرفض الضريبية و التهرب من دفعها ؟ من الواضح أن هناك جملة من الأسباب تساهم في ذلك نذكر منها بإختصار مايلي :

- شعور المكلف بالضريبة الجزائري بإرتفاع العبء الضريبي عليه مقارنة ببلدان قريبة و بعيدة ، حيث أن المعدلات الضريبية الجزائرية تعتبر أعلى مقارنة ببلدان مجاورة .
- عدم مسايرة التشريعات الجبائية للواقع و تعارضها و تعقدها و عدم وضوحها مما يتيح فسح المجال أمام دور واسع للتعامل الذاتي في تفسيرها و تطبيقها و بالتالي يتيح مجالا أمام التدخل الفاسد .
- غياب جهاز الإستعلام الجبائي و ضعف قواعد المعلومات عموما و الضعف التنظيمي للضرائب و عدم و جود شبكة معلوماتية تربط الجزائر بكاملها .
- غياب جهاز مكافحة التهرب الضريبي و ضعف الإجراءات العقابية بحق المتهربين و الإكتفاء بالغرامة المالية .
- ضعف الحوافز و الرواتب للعاملين في المصالح المختلفة للإدارة الجبائية إلى حدود لا تتناسب مع الدور الهام الذي يقومون به و مع الخبرات التي يتطلبها عملهم مما يجعل مقاومتهم للفساد ضعيفة و كما يقال لا يحرس المائدة جائع .

إن عدم دفع الضرائب سيحدث عجزا خطيرا في التحصيل الضريبي ، و يؤدي إلى فقدان أموال طائلة و معتبرة تحرم منها خزينة الدولة و المواطن الجزائري .

3-3-3 واقع التهرب والغش الضريبي :

في حملة قامت بها مديريات المنافسة و الأسعار المنتشرة عبر كامل التراب الوطني في أواخر سنة 1998 ، تم إحصاء كل التجار الذين حاولوا التهرب أو الغش في دفع ما عليهم من مستحقات ضريبية عن طريق عمليات المراقبة الميدانية و كان عددهم يصل إلى 25 ألف تاجر ، أي نسبة 25 % من مجموع تجار الجملة الذين يصل عددهم إلى 85 ألف تاجر عبر التراب الوطني .

فنسبة 25 % تبقى نسبة مؤثرة على مردودية التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية ، هؤلاء التجار أغلبيتهم أرجعوا سلوكهم هذا إلى ضرورة السوق ، التي تفرض عليهم في أغلب الأحيان عدم التصريح بسلعهم و هذا من أجل الربح على حساب خزينة الدولة ، حسب التجار فإنهم قد إشتروا هذه السلع من المستوردين دون فواتير ، و يبقى التعامل بدون فواتير النقطة السوداء على مستوى السوق الوطنية و بالتالي من الصعب تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي لهؤلاء التجار ، دون أن ننسى ظاهرة السوق السوداء و الإقتصاد الموازي ، و أثرهما على التقدير الجيد للوعاء الضريبي و بالتالي على التحصيل الضريبي .

إذن فالملايير تمر من أياد إلى أخرى دون أن تترك أي دليل ، لا فواتير و لا شيكات بنكية ، و عدد هائل من السلع و البضائع التي تدور في الأسواق دون أي وثائق قانونية . فهناك من التجار ما يملك مخازن مملوءة بمختلف السلع و البضائع بعيدة عن الأنظار ، حيث يتصرف فيها خفية و يوزعها على تجار التجزئة لتصل في الأخير إلى المستهلك النهائي دون أي سند قانوني ، و من هنا نطرح السؤال كيف سوف

تحصل قيمة الضرائب على هذه البضائع و هي لا تترك أي أثر على مستوى الوثائق القانونية ؟ ببساطة هي أموال ضائعة دون أي شك . ضف إلى ذلك إستعمال مقرات مؤقتة ، و أرقام تلفونية وهمية و مزيفة ، فهناك فوضى كبيرة في الإقتصاد الوطني لا تتيح الفرصة لمصالح الرقابة الجبائية أن تتبع أثر السلع التي تدخل إلى بلادنا و توزع دون أن يصرح بها .

إن إنتشار ظاهرتي التهرب و الغش الضريبيين بين أوساط المكلفين الجزائريين جعل خزينة الدولة تخسر سنويا أكثر من 100 مليار دج ، ضف إلى ذلك تصريح وزير المالية في جانفي 2003 بأن "التهرب و الغش الجبائي كانا في حدود الـ500 مليار دج "[1] ، مقارنة ب 414 مليار دج على مستوى الجباية العادية في سنة 2001 ، مع العلم أن الضرائب لا تمثل إلا 40 % من نفقات الدولة ، كما لا ننسى أن إنضمام الجزائر إلى السوق الأوروبية المشتركة و المنظمة العالمية للتجارة قد أدى إلى إعفاء حوالي 2000 منتوج من الضرائب في أواخر سنة 2003 . كل هذا سيؤثر و يخفض من الحصيلة الجبائية خارج المحروقات بحوالي 18 % أي حوالي 1,7 مليار دولار .

فإذا جمعنا كل ماتخسره خزينة الدولة جراء الإعفاءات الضريبية و هي نتيجة حتمية للإصلاحات الإقتصادية في الجزائر و ما تخسره الخزينة العمومية جراء التهرب و الغش الضريبيين ، يعطينا رقما مذهلا و مخيفا للغاية ، مما دفع بالمشرع الجزائري إلى إعطاء صبغة "الجناية" للتهرب الضريبي في قانون المالية لسنة 2003 (criminaliser la fraude fiscale).

[1] مداخلات الملتقى الوطني حول "السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة " ما بين 11 -12-ماي 2003 ، ص 208 .

و نظرا لما لظاهرة التهرب و الغش من أهمية و تأثير سلبي على التحصيل الضريبي فسنحاول العودة إليها مرة أخرى مبينين الآثار التي تحدثها هذه الظاهرة وأساليب معالجتها.

المبحث الرابع: آثار التهرب و الغش الضريبي

إن السلطات المالية تعمل على تبني إختيارات ميزانية من شأنها تحقيق الأهداف الرئيسية الثلاثة الموكلة بكل نظام جبائي ألا و هي :

- تأمين الموارد المالية الكافية للدولة و هو هدف مالي .
- إعادة توزيع الدخل ما بين مختلف طبقات المجتمع و هو هدف إجتماعي .
- تعديل و توجيه النشاط الإقتصادي و هدف إقتصادي .

في حين نجد المكلفين بالضريبة يعملون في إتجاه معاكس لذلك تماما ، حيث يلجؤون إلى أساليب التهرب و الغش المختلفة من أجل الإحتفاظ بأكبر قدر ممكن من مداخيلهم الشخصية ، و زيادة قدرات تمويلهم الذاتي و هذا على حساب المكلفين بالضريبة النزهاء الذين لا يعرفون للتهرب و الغش سبيلا ، أو أولئك الذين لا يملكون لا قوة و لا حيلة للغش تخفف من العبء الضريبي المثقلين به و تحافظ على قدراتهم التنافسية ، انطلاقا من هذا ستتولد عن هذه التصرفات السلبية (الغش و التهرب) آثار مالية بالطبع و آثار إقتصادية و آثار اجتماعية

1-4 الآثار المالية:

كما سبق و أن ذكرنا أن الحجم المالي للتهرب الضريبي في الجزائر يبقى مخيفا للغاية ، و لكن و للأسف الكبير لا يوجد أية دراسة علمية ميدانية للسلطات الجبائية الجزائرية منشورة في ميدان التهرب الضريبي ، إلا بعض التصريحات لبعض المسؤولين متناثرة هنا و هناك . فالمواطن الجزائري يمكنه أن يصادف أو يقرأ منشورا أو تقريرا في جريدة ما ، يخص هذه الظاهرة الخطيرة (التهرب الضريبي

) و يغيب ذلك بالنسبة للسلطات و المصالح المعنية ، فعلى سبيل المثال تؤكد بعض المصادر نشرت في جريدة رسمية وطنية [1] وجود 250 مستوردا في سبعة ولايات جزائرية تفوق حقوقهم الجبائية الواجبة الدفع لمصالح الإدارة الجبائية أل 700 مليار سنتيم منذ سنة 1998 ، فقدت مصالح الإدارة الجبائية أي أثر لهذه الحصيلة المالية الضخمة . فهذا مثال بسيط يبين أثر التهرب الضريبي المالي على خزينة الدولة في الجزائر .

إذن من المستحيل عمليا تحديد مبلغ التهرب و الغش الضريبي بشكل دقيق ، و لا كن يمكن تحديد الخسائر المالية الملحقة بالخزينة العمومية من خلال الفرق بين الإيرادات التقديرية المتوقعة في قانون المالية و الإيرادات المحققة و تبقى المعدلات و الأرقام المصرح بها أو المتوصل إليها في بعض الدراسات نظرية و نسبية في أغلب الأحيان . "إن تسرب الإيرادات الجبائية التي من المفروض أن تحصلها دول العالم الثالث يتراوح ما بين 80% و 90 % "[2] و مما شك فيه أن هذه النسب يبقى مبالغ فيها إلى حد بعيد و لكن إن عكست شيء فإنها تعكس خطورة التهرب الضريبي في البلدان المتخلفة وأثره الكبير على خزينة هذه الدول . كما أنه يمكن تقويم المبلغ النظري للغش و التهرب الضريبي إنطلاقا من مقارنة المعطيات الكبرى للمحاسبة الوطنية من رقم أعمال المؤسسات ، مداخيل العائلات ...الخ بمبلغ الضرائب المصرح بها ، ومنه فالرصيد يشكل مبلغ الغش لكن قد يشتمل هذا على إرتيابات معتبرة [3] .

إن معظم التقارير في هذا الموضوع لا تخفي التأكيد على أن الغش و التهرب الضريبي يعتبران من أهم الأسباب التي تؤدي إلى

---

[1] جريدة الخبر الأسبوعي ، العدد 37 ، من 17 إلى 23 نوفمبر 1999 ، ص 8 .
[2] J.c Martinez , La fraude fiscale , Paris PUF , 1982 , page 62 .
[3] A..Harres , « C'est la fuite fiscale , une nouvelle lutte des classes . » Paris Fayan 1988 , page 147.

إستمرار و إستفحال العجز في الميزانية ، حيث أنه بإمكان الخزينة العمومية بمصالحها المختلفة تجاوز عقبة التهرب الضريبي إن تحقق توازن ميزانية الدولة الذي يبقى هدف تحقيقه من ضرب الخيال في الوقت المعاصر . و لابأس أن نذكر الأساليب المستعملة من طرف الدولة الحديثة لتغطية عجزها و ما يترتب عنها من آثار مالية وخيمة بالدرجة الأولى ، كل ذلك كان سببه الحقيقي التهرب الضريبي .

1-1-4 التمويل عن طريق العجز في الميزانية :

إن استعمال التقنية يستوجب الحيطة والكثير من الحذر و المعرفة الجيدة و التحليل الدقيق لمنبع و سبب أو أسباب العجز ، ففي التحليل الكنيزي فان العجز الناتج عن الزيادة في الإنفاق يؤدي إلى زيادة في الإنتاج أكثر ، مما إذا كان العجز ناتج عن إنخفاض الضرائب.

فالعجز الذي سببته الزيادة في الإنفاق الإستثماري بطبيعة الحال يمكن تمويله و تغطيته عن طريق الإصدار النقدي " la création monétaire " دون مخاوف أو مخاطر مالية تذكر ، طالما العجز الحالي سوف يعوض بفائض السنوات الآتية الذي سيتحقق من الزيادة في الإنتاج و بالتالي زيادة الوعاء الضريبي .

إلا أن إعتماد هذه التقنية لتغطية العجز الناتج عن انخفاض الحصيلة الجبائية ، يتولد عنه آثار مالية حادة من الصعب التحكم فيها بسهولة ، من تضخم و إنخفاض قيمة العملة الوطنية و الإرتفاع الفاحش في الأسعار و تدهور القدرة الشرائية ... و من تم أحسن وسيلة لتفادي هذا الأمر هو تحسين التحصيل الضريبي و مجابهة و قمع كل وسائل التهرب و الغش ، ومن تم" ففي ظروف تتسم بالركود

الإقتصادي يفضل زيادة الإنفاق الحكومي عن الإنقاص في الضرائب [1]"

2-1-4 زيادة العبء الضريبي

إن الرفع من حدة العبء الضريبي تعتبر من أهم التقنيات المستخدمة من طرف الدول و خاصة المتخلفة منها ، من أجل تغطية عجز الميزانية حتى و إن دفع ذلك إلى تفاقم ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين . فالقلق الذي يؤثر على الهيئات المالية (وزارة المالية خاصة) بسبب العجز في الميزانية ، و حرص هذه الهيئات على تقديم حسابات متوازنة محاسبيا ، يدفعها إلى البحث عن الحل وتجده في زيادة الضرائب ، و رفع حدة العبء الضريبي و إثقال كاهل المكلفين بالضريبة خاصة منهم الشرفاء و الذين ليس لهم مكانية التهرب مثل الأجراء ، مما يجعل الضريبة أداة لتركيز المداخيل و إكتنازها و تصبح عاملا معرقلا للعمل أكثر ، أو اللجوء إلى حلول سهلة و إحداث ضرائب عادة ما تسمى بالضرائب الطفيلية مثل قسيمة السيارات و الضريبة التضامنية و غيرها من الأساليب السهلة . و منه" فإن إزدياد العبء الضريبي عن طريق رفع نسب الضرائب القديمة أو عن طريق فرض ضرائب جديدة سيؤدي إلى الغش "[2] ، مما يضاعف الآثار المالية مستقبلا و يقلل من فعالية النظام الجبائي و التحصيل الضريبي . و لتفادي هذه الوضعية ينبغي قبل اعتماد هذه التقنية لتغطية العجز في الميزانية ، التأكد من قدرة الإقتصاد الوطني أو على الأقل المكلفين بالضريبة المعنيين على تحمل عبء ضريبي جديد ، لأن المردودية

---

[1] R .LE DUFF , L'économie financière , Paris Dalloz , 1992 , page 29 .

[2] د. صباح نعوش ، المالية العامة و مالية الدول النامية ، دار النهضة العربية ، بيروت 1983 ، ص 120 .

المالية المثلى لأية ضريبة لا تحدد بإرتفاع معدلها وإنما بمدى قابليتها للتحصيل .

3-1-4 اللجوء إلى المديونية الخارجية :

إن لجوء السلطات المالية إلى هذه التقنية من أجل تغطية العجز المحقق في ميزانية الدولة غالبا ما يكون بعد إستعمال الدولة طرق الإقتراض الإلزامي عن طريق الاقتطاع من مرتبات الأجور ، كما أن محدودية إكتتاب سندات الخزينة رغم معدل فائدتها المحفز و إعفائها جبائيا ، يظهر عدم فعالية الإقتراض العمومي نتيجة تدهور الإدخار أو توظيفه في مجالات أخرى و إنعدام الثقة بين الدولة و المدخرين .

وفي مثل هذه الظروف تجد الدولة نفسها مضطرة إلى الإستدانة من الخارج قصد تحقيق توازنها المالي . و لكن لا يجب الإفراط في اللجوء إلى المديونية الخارجية من اجل تغطية العجز في الميزانية ، حيث أن مرونة الإستجابة لطلبات المقترض تخضع لمجموعة من القيود و الشروط الدولية ذات الأثر المالي و الإقتصادي و الإجتماعي و حتى السياسي .

2-4 الآثار الإقتصادية :

إن الحصص المالية المعتبرة التي تضيع من يد الخزينة العمومية ، نتيجة الغش و التهرب قد ينجم عنها آثار إقتصادية جد معتبرة ، و تشوهات في البنية الإقتصادية للبلاد جد خطيرة ، خاصة على مستوى المنافسة النزيهة ما بين المكلفين بالضريبة الناشطين في السوق الوطنية ، و تراجع مفعول الجباية في إعادة التوازنات الإقتصادية و

بذلك التقليص من فعالية الدولة في تعديل ميكانزمات السوق و المنافسة بواسطة الضرائب .

1-2-4 التأثير على ميكانيزمات المنافسة :

إن الغش الضريبي يشوه المعايير و الميكانيزمات التي تحدد القدرات التنافسية للمؤسسات و الشركات ، و يغالط في تصنيفها وبالتالي يقضي على النجاعة و الفعالية الإقتصادية أساس كل تنمية و إزدهار ، فالمؤسسة التي تسعى جاهدة إلى تعظيم أرباحها عن طريق التحكم في التكاليف ، التنظيم الفعال الإنتاجية المتزايدة لا تتردد عن الإقلاع عن فعل ذلك ما دامت هي متأكدة أن الغش الضريبي يمكن أن يحقق لها كل هذه الأمور، دون أي تكلفة زائدة و في مدة قصيرة من الزمن .

لأن الغش الضريبي يتيح للمؤسسة فرصة التخفيض من أسعارها مقارنة بأسعار التوازن في السوق ، و بالتالي الرفع من قدراتها التنافسية و إستقطاب حصص معتبر ة من هذه السوق التي تنشط فيها. على عكس تلك المؤسسات التي تسعى إلى تدعيم مكانتها في السوق بطرق و أساليب تنافسية نزيهة من تحسين لأساليب الإنتاج و رفع نوعية الخدمة المعروضة ، إلا أن كل هذا قد يذهب هباءا منثورا أمام طرق و أساليب الغش و التدليس المعتمدة من طرف المؤسسات المتهربة ، فأين العدالة و أين النزاهة في محيط يسوده الغش و التدليس و المراوغات ؟

و إنطلاقا من هذا تتناقص الإنتاجية و تغيب النوعية ، مما سيدفع بالمستهلكين المحليين إلى إقتناء السلع الأجنبية التي تغزوا الأسواق الوطنية ، هذه السلع و المنتجات الأجنبية بطبيعة الحال تتميز بجودة

عالية و أسعار منافسة ، و من هذا و في ظل إقتصاد وطني تسوده أساليب الغش و التزوير عوض أساليب المنافسة النزيهة و الفعالة سيفقد كل قدراته على المنافسة و سيعمل على تحطيم ذاته بنفسه auto- « distruction » و بالتالي المؤسسات المحلية ستخسر مكانتها في أسواقها و في عقر دارها، في وقت أصبحت أبواب الأسواق العالمية مفتوحة على مصراعيها ، فلا حدود مع التجارة العالمية و العولمة .

2-2-4 تناقص فعالية الجباية كأداة تعديل إقتصادي (رافعة إقتصادية):

إن إستبدال الوسائل الإدارية بالرافعات الإقتصادية كأدوات تدخل من طرف الدولة في مختلف المجالات ، يندرج في إطار الإصلاحات الشاملة من الدخول في إقتصاد السوق و الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة محررين التجارة الخارجية و غيرها من الإصلاحات ،التي يتطلبها التعديل الاقتصادي المنتهج من طرف الجزائر في السنوات الأخيرة. فالرافعات الاقتصادية مثل سياسة النقد و القرض و السياسة الجبائية و غيرها أدوات عصرية ذات فعالية لتعديل الأنشطة و توجيه سلوكات الأعوان الإقتصاديون . إن معظم الدراسات الحديثة أظهرت ضرورة استعمال الرافعات الاقتصادية مجتمعة حيث أنها تكون أكثر فعالية من أجل تحقيق التعديل الإقتصادي الواجب ، إلا أن هناك إستثناء في ما يخص إستعمال السياسة الجبائية كرافعة إقتصادية ، حيث أن كل تجارب الإصلاحات الاقتصادية أثبتت فعالية هذه الأداة منفردة و من تم فإن الجباية تعتبر من أفضل الأدوات إستعمالا .

إلا أن الواقع الإقتصادي للبلاد يجعل إستعمال هذه الأداة إستعمالا عقيما ، لما تعرفه السوق الوطنية من فوضى و غش و تدليس في كل القطاعات فمثلا :

- شبح المنافسة الخارجية الذي أصبح هاجسا مخيفا للإنتاج الوطني ، فإذا كانت الحقوق الجمركية أداة فعالة لحماية الإنتاج المحلي ، فإن فرص و إمكانيات الغش و التهرب الضريبي المتاحة لا تقل مفعولا عنها للعمل في الإتجاه المعاكس ، فرغم تشديد و تكثيف الرقابة و محاربة الغش و كل الإتفاقيات المبرمة ما بين المديرية العامة للضرائب و مصالح الجمارك في ميدان الرقابة على المنتوجات المستوردة ، يبقى حجم الغش الضريبي على مستوى الإستيراد مذهلا حتى لا نقول هو مخيف ، مما يجعل الإنتاج المحلي ضعيف أمام المنافسة الخارجية ، فما جدوى إستعمال السياسة الجبائية في خضم جو مكهرب بالغش و الفوضى ؟
- إن إعتماد الدولة على تقنية التحفيزات أو التحريضات الجبائية لتشجيع التشغيل و توجيه الإستثمارات و تدعيمها خاصة في المناطق الواجب ترقيتها ، قد يفتح باب أو أبواب للتلاعبات و الغش من طرف هؤلاء المستفيدين من هذه التحفيزات .

3-4 الآثار الإجتماعية :

لقد جاءت الضريبة من أجل إرساء أسس العدالة الإجتماعية و إعادة توزيع المداخيل ، ما بين أفراد طبقات المجتمع المتفاوتة في القدرة الشرائية ، فالضريبة هي أداة العدل و المساواة ، فلا بد من المساواة أمام الضريبة ، و لابد من المساواة بواسطة الضريبة ، ومن هذا المنطلق حاول المشرع الجزائري الجمع بين هذين الإتجاهين ،

حتى يعوض نقائص أحدهما بإمتيازات الآخر ، حيث نرى بأنه أخذ بالأول أي المساواة أمام الضريبة فيما يخص فرض الضريبة على مداخيل الأشخاص المعنويين (الضريبة على أرباح الشركات IBS) و أخذ بالثاني أي المساواة بواسطة الضريبة فيما يتعلق بالضريبة على الأشخاص الطبيعيين (الضريبة على الدخل الإجمالي IRG) و الرسوم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة TVA).

إلا أنه رغم هذا ، ففي الواقع المعاش النتائج تبين عكس ذلك للأسف ، نتيجة تزايد و تفاقم عمليات الغش و التهرب الضريبي التي يقوموا بها ممارسوا الأنشطة و أصحاب المهن الحرة ، في حين نلاحظ أن إمكانية التهرب مستحيلة لدى الموظفين و الأجراء ، ومن تم يمكننا إدراك حقيقة عدم المساواة الناتجة عن إمكانية الغش و التهرب الضريبي بين فئات المكلفين بالضريبة ، و هذا بطبيعة الحال يخل بمبدأ العدالة الإجتماعية المرجوة من تأسيس الضريبة .حيث أن الذي يتحمل عبؤها دائما الذي ليس لديه إمكانية التهرب ، أو ذلك المكلف بالضريبة النزيه و الشريف الذي يرفض فكرة التهرب أصلا و يعمل على أداء واجبه الوطني بدفع حقوقه من الضرائب .

المبحث الخامس معالجة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي

إنطلاقا من كل ما ذكرناه من آثار التهرب و الغش الضريبي و إنعكاسهما سلبا على المردودية الجبائية و التحصيل الضريبي ، حيث أن هذه الظاهرة قد إستفحلت و تزايدت بشكل مخيف و مقلق ، فلابد على السلطات المعنية أن تضع حدا لتزايدها بكل الطرق الممكنة .

فالضرورة تقتضي معالجة و مواجهة هذه الظاهرة الخطيرة بمختلف الوسائل كما قلنا من وسائل إدارية و قانونية ، من أجل التخفيف من عبئها على الحصيلة الضريبية حتى و لو أن إستئصالها من الجذور و القضاء عليها يبقى أمرا مستبعدا و غير ممكن مهما تطورت الوسائل و توفرت كل الظروف .

إن قضية معالجة أو بالأحرى محاربة التهرب و الغش الضريبي لا تقع على عاتق المشرع الجبائي و الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة فقط ، إنما تقع كذلك على عاتق المكلف بالضريبة نفسه . و من هذا فإن وسائل معالجة و مكافحة التهرب و الغش الضريبي ترتبط بالنظام الضريبي و التشريع الجبائي في كل بلد ، كما تختلف بإختلاف الضرائب و طبيعة تطبيقها ، و تختلف بإختلاف فئات المكلفين بالضريبة .

5-1 الوسائل المختلفة لمعالجة الظاهرة:

5-1-1 الإصلاح الجبائي :

يتم هذا الإصلاح بإستقرار نظام إقتصادي معين يتماشى و قدرة الأفراد ، حيث كلما إستقر النظام كلما تولدت و نمت في دهن الأفراد فكرة التعامل الجيد و النزيه بينهم وبين مصالح الضريبة ، مما يدفعهم إلى النزاهة في دفع حقوقهم من ضرائب بصفة مستمرة ، و بمعرفة قيمة ما يدفعونه من حقوق إلى خزينة الدولة . و من حقهم أن يكونوا على علم تام بالنظام الضريبي السائد ، و أن يكونوا مساهمين في إثراء هذا النظام بطريقة أو أخرى ومن تم السهر و الحفاظ على أموال الخزينة العمومية .إن الجزائر و محاولة منها للخروج من دائرة الأزمة الإقتصادية التي عرفتها معظم قطاعاتها تبنت فكرة الإصلاح الضريبي و التي أعتبرت مساعدة للإصلاحات الإقتصلدية التي كانت من ضمن البرامج التي يدعمها صندوق النقد الدولي ، و لقد جاء هذا الإصلاح الجبائي لتجاوز سلبيات و نقائص النظام الجبائي السابق و العمل على تفعيل ميكانيزمات السوق بما يساير الظروف الإقتصادية العامة و يتيح إيرادات جبائية إضافية ، و على العموم يعتبر الإصلاح الجبائي من بين البرامج التي حققت زيادة في الإيرادات و تخفيض العجز في الميزانية و فتح المجال للإستثمار و الحد من الإستهلاك و العمل على تعبئة الإدخار .

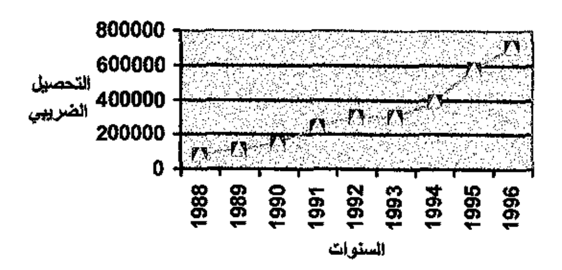
و من أجل تحقيق هذا ، قامت الجزائر بإصلاحات معتبرة على كامل النظام الضريبي السابق ، و هذا إنطلاقا من سنة 1992 ، و يمكن القول بأن هذه الإصلاحات كان لها دور فعال في التقليل من حدة

التهرب و الغش الضريبي في الجزائر والجدول[1] المقدم أسفله يظهر ذلك:

السنوات	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
إيرادات	82100	110000	147300	244200	300900	300668	391716	578140	705800

الوحدة : مليون دج

تطور التحصيل الضريبي بعد اصلاح 92



وكذلك من خلال هذا المنحنى ، نستنتج بأنه كان للإصلاح الجبائي دور هام و وفعال في زيادة المردودية الجبائية و التخفيف من حدة التهرب الضريبي .

2-1-5 التوعية و التحسيس بالآثار الناتجة عن الظاهرة:

إن تجارب كل الدول تقريبا ، قد أكدت أن تنمية و تطوير الوطنية الجبائية لدى المكلفين بالضريبة و إرتفاع وعيهم بواجبهم الجبائي من شأنه التخفيف من حدة تفاقم الظاهرة ،و يضع حدا للكراهية و التوتر القائم بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة . لكن الثابت ميدانيا ، أن سعي المكلف بالضريبة و مبادرته لتسوية إلتزاماته

[1] المصدر : قانون المالية لسنة 1996 .

الجبائية بشكل طوعي وعن طيب خاطر ، و جعل مواقفه أكثر إيجابية كما هو سائد في أوساط بعض المجتمعات الأنجلوساكسونية ، لا يتحقق إلا بشعور المكلف بالضريبة بالإطمئنان التام بأن ما دفعه و سيدفعه من حقوق ضريبية للدولة سيعود عليه بالمنفعة العامة ، في مجالات يقتنع بأنها ضرورية ومن اللازم العمل على ترقيتها ، و تأكد بأن الضريبة في مبدئها عادلة ، و لا بأس أن نذكر في هذا الصدد ما جاء على لسان أحد القضاة الأمريكيون ، بأنه يحب أن يدفع ضرائبه لأنها ثمن الحياة المتحضرة .[1]

إن الوطنية الجبائية كأداة فعالة تتعلق بدرجة إقتناع المكلفين بالضريبة بطبيعة الضريبة التضامنية ومغزاها الحقيقي ، و دورها في تحقيق التنمية الإقتصادية و العدالة الإجتماعية في البلاد ، والأهم من ذلك كله هو إحساس المكلف بالضريبة الجزائري و إدراكه ، بأن ما يعمل على إخفائه من حقوق ضريبية و التهرب من دفعها ، سيعود بالضرر على الخزينة العمومية و بالتالي على المواطن الجزائري بالدرجة الأولى ، حيث يبقى هو من ضمن أفراده و من تم فإن التهرب الضريبي سيعود بالضرر عليه كذلك . فالمسألة تقتضي تضافر الجهود بين كل أطراف الضريبة كل في جهته ، دور الإدارة الجبائية في التوعية و التحسيس بمختلف وسائل الإعلام ، بما فيها المدارس و الجامعات من أجل تحسيس الأجيال الصاعدة بالمزايا الكبرى للضريبة و مساهمتها الفعالة في المالية العامة للدولة ، و دورها المحوري في توجيه و تنظيم التنمية الإقتصادية في البلاد . ففي الدول التي يتميز مواطنوها بالوطنية الجبائية العالية فإن أثر التهرب الضريبي يبقى خفيف حتى لا نقول يبقى إلى حد بعيد معقول ، على عكس الدول المتخلفة أين تغيب فيها الروح الوطنية الجبائية و تسود فيها عقلية حب

[1] Acte du séminaire organise par la DGI en collaboration avec le FMI - fiscalité directe – Algérie , 1993 , Page 141 .

المصلحة الخاصة وتقديمها على المصلحة العامة ، و بطبيعة الحال في وسط تسوده هذه العقلية لا ننتظر إلا شيوع و إستفحال هذه الظاهرة و بشكل خطير ، فيمكن تشبيه التهرب الضريبي بالمرض الخطير الذي يفتك بالجسد ، فلا بد من معالجته و الحد من إنتشاره و إلا فتك بالجسد كله .

3-1-5 ضبط التشريع الجبائي :

حتى تسطيع السلطات المعنية من وضع حد للظاهرة و التخفيف من حدتها ، عليها أن أولا و قبل كل شيء أن تضبط جيدا القوانين و النصوص المتعلقة بالمادة الضريبية . فمن الواجب إعادة تكييف النصوص التشريعية و العمل على وضعها في نظام ضريبي منسجم و مترابط ، خال من التعقيد و الغموض ، بحيث لا يترك ثغرات و فجوات تفتح أبواب الغش و التهرب الضريبي .

إن بساطة النصوص التشريعية على مستوى المادة الجبائية ، سيتولد عنها قبول و رضا من قبل جميع المكلفين بالضريبة ، حيث أنهم سيعملون على تطبيق هذه النصوص و إحترامها ، ومن تم على النصوص القانونية أن تتميز بالوضوح و الواقعية ، فلا ينبغي وضع ضرائب غير قابلة للتحصيل واقعيا أو ميدانيا ، كما لا يطلب من المكلف بالضريبة معلومات يبقى غير قادر على توفيرها و إحترامها .

يشتمل النظام الجبائي الجزائري على خمسة قوانين في ميدان التشريع الجبائي ، يتضمن كل منها على الأقل " 117 مادة و جملة من الأحكام الجبائية غير المقننة ، يتطلب بقصد التبسيط و الشمولية كتابا خاصا بالإجراءات الجبائية ، لإزالة الغموض و التعقيد و سد الطريق

أمام التأويلات المختلفة و بالتالي تجنب الوقوع في تهرب مشروع لا يقبل الملاحقة "[1] .

في الواقع أن التدابير التشريعية الواجب إتخاذها لمعالجة و مواجهة التهرب الضريبي تشمل مجالات أوسع ، بدءا من أنظمة الإحصاء و الترقيم الجبائي للمكلفين بالضريبة ، فقواعد الوعاء و التحقيق و المراقبة و أخيرا تجسيد القوانين و الأنظمة الخاصة و المتعلقة بالتحصيل الضريبي في حالة تقاعس و تهاون المكلفين في دفع حقوقهم الضريبية .

2-5 الطرق الإدارية العادية لمعالجة الظاهرة:

1-2-5 التعامل بالفواتير:

إن مبدأ الفاتورة مفروضا قانونا للتعامل به من طرف تجار الجملة و الخواص المستوردون أو المنتجون ، و هذه الطريقة لا تؤدي الدور المنوط بها ، حيث كثيرا ما يتهرب هؤلاء من البيع بالفاتورة خوفا من دفع الضريبة .رغم الإجراءات القانونية الصارمة في قمع هذه التصرفات من طرف مصالح الإدارة الجبائية ، أو مصالح المنافسة و الأسعار.

كما أن تجار التجزئة بدورهم يتعاملون بهذا الأسلوب الشيء الذي يسمح و يسهل على الموزعين الكبار عملية التهرب الضريبي . و قد أسست مجموعة من العقوبات[2] الرادعة في هذا المجال ، من

---

[1] رسالة ماجستير "ظاهرة الغش و التهرب الضريبي (حالة الجزائر) ، من إعداد الطالب كمون عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 121 .

[2] لمزيد من المعلومات فيما يخص العقوبات في هذا المجال إرجع إلى :
المواد 56 و 57 و 62 من الأمر 95 /06 المؤرخ في 25 يناير 1995 المتعلق بالمنافسة .

غرامات مالية حسب قيمة السلعة ، أو الحجز و المتابعة القضائية ضد هؤلاء الأشخاص طبيعيون كانوا أو معنويون .

5-2-2 تبادل المعلومات :

حتى تستطيع الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة التحكم في الأسس الضريبية عليها أن تحكم تبادل المعلومات بنها و بين الإدارات الأخرى من إدارة الجمارك و البنوك والغرف التجارية و غيرها . ففي السنوات الأخيرة و تماشيا مع التغيرات الاقتصادية الناتجة عن الإصلاحات المعتمدة من الجزائر في السنوات الأخيرة ، تكونت فرق رقابة مختلفة تجمع بين أعوان من صالح الإدارة الجبائية و مصالح التجارة و مصالح الجمارك ، مما انعكس إيجابا على تبادل المعلومات بين هذه المصالح رغم النقص الملاحظ في الإمكانيات و الوسائل ، و تكمن هذه التبادلات سواء فيما يخص قيمة السلع المستوردة من الخارج أو قيمة السلع التي تباع في المزاد العلني ، و هذا ما سهل كثيرا التحكم في فرض الضريبة على الأشخاص الخاضعين لها .

5-2-3 تكثيف عمليات المراقبة و التحقيق :

و تتمثل هذه العمليات في قيام الأعوان المحققون بتحقيقات لدى التجار و بمراقبة الوثائق الإدارية المطلوبة كدفتر اليومية و دفتر الجرد و دفتر البنك و دفتر الأجور و مراقبة مدى تطابقها مع القوانين شكلا و مضمونا حتى يتسنى للإدارة الجبائية معرفة و تحديد القيمة الحقيقية لمداخيل و أرباح المكلفين بالضريبة المتهربون ، و قد تعرضنا إلى كل هذا بالتفصيل عندما عالجنا عملية المراقبة الجبائية في الفصل الأول .



إن للضريبة مكانة هامة في إطار نظريات المالية العامة ، فالإقتطاعات الضريبية تعتبر أحد أهم الموارد العامة بالإضافة إلى مساهمتها المؤثرة و الملموسة في تحقيق أغراض السياسة المالية ، و قد رأينا بأن الإقتطاع الضريبي هو عبارة عن مساهمة نقدية إلزامية من أشخاص طبيعيين أو معنويين تدفع لخزينة الدولة بهدف تحقيق أغراض مالية أو إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية . و بمعنى آخر فإنها مصدر لتحقيق موارد مالية للدولة ، كما أنها أداة لتنفيذ أغراض ذات طابع سياسي داخلي أو خارجي ، بالإضافة لدورها كأداة إقتصادية تساهم في تحقيق الإستقرار للدورة الإقتصادية عن طريق الحد من الضرائب أو تخفيضها أثناء الإنكماش ، أو إمتصاص القوة الشرائية في حالة التضخم ، كما تستخدم لتشجيع بعض الأنشطة الإقتصادية بإعفائها من الضرائب أو تخفيضها حسب الوضعية المطلوبة .

و هكذا فإن النظام الضريبي يعتبر أحد أهم عناصر السياسة المالية للدولة ، و يساهم في تحقيق أهدافها على مختلف المستويات (الأسعار ، الإستهلاك ، التشغيل ، إعادة توزيع الدخل الوطني ...) .
إن نجاح أو فشل أي نظام ضريبي يتوقف على مدى إنسجام و تفاعل هذا النظام مع الواقع الإقتصادي و الإجتماعي ، و في هذا الإطار يمكن القول أن الأنظمة الضريبية في معظم الدول المتخلفة إقتصاديا تتميز عادة بقلة أو إنعدام المرونة أحيانا و عدم التلاؤم مع الواقع الإقتصادي و الإجتماعي ، كما يلاحظ جمود التشريعات الجبائية في عدة حالات ، فعلى النظام الضريبي أن يعمل على :

- تأمين حصيلة مناسبة لتغطية إلتزامات ميزانية الدولة دون إرهاق للقطاعات الإنتاجية .
- التوسع في قاعدة الضريبة أو الوعاء الضريبي ، بحيث تمس كل من يمارس نشاط إقتصادي و كل مصادر الدخل بحيث تراعي و بعدالة القدرة التكليفية الفعلية للمكلف بالضريبة .
- إيجاد تنظيم جبائي مناسب للحد من التهرب الضريبي ، لا بد من توفير الوعي الجبائي و إرادة جبائية جادة و فعالة لتحقيق الفجوة بين أصحاب المداخيل المرتفعة و أغلبية المجتمع من ذوي الدخل المحدود .

إن رجال المالية العامة قد تجاوزوا البحث في الجوانب القانونية البحثة للقواعد المالية ، و أصبحوا الآن يهتمون بالبحث عن تفسيرات إجتماعية و نفسية للظاهرة المالية (الضريبة) . فالبحوث التي تجرى عن الجانب الإجتماعي للضريبة تسمح بالتعمق أكثر في الأنظمة الضريبية ، و رؤية الآثار التي يعكسها الهيكل الإجتماعي للدولة على نظامه الضريبي ، و كذلك فإن البحث يجري حول المظاهر و الجوانب النفسية للمشاكل المالية و بالأخص الضريبة .و أصبح هناك إهتمام كبير يوجه لبحث موضوعات السياسة المالية و الجبائية بحيث صارت لها قواعدها التقنية الخاصة التي توجه المختصين بهذه المشاكل .

رغم المجهودات المتواصلة و المبذولة من أجل تحسين البنية الإقتصادية و تطوير طرق العمل على مستوى الإدارة الجبائية ، إلا أن النتائج المحققة كانت أقل من النتائج اللازم تحقيقها ، و لذلك فلابد أن تكون هناك دراسة معمقة للعوامل المؤثرة على سلوكات المكلفين بالضريبة ، و دراسة نفسية المكلف بالضريبة و وضعيته الإجتماعية ، و مدى تأثيره على النظام الضريبي و مدى تأثره بالضريبة ، فلابد من

كشف حقيقة التعامل ما بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة و التقرب منه أكثر و أكثر من أجل إعطائه الصورة الحقيقية و المغزى الحقيقي من فرض الضريبة عليه ، و ما هو البعد الإجتماعي و الأخلاقي لهذه الضريبة و للإقتطاعات التي تشكل عبئا ثقيلا عليه تدفعه إلى التهرب و الغش ، إذا فلا بد من إيجاد الحلول المناسبة من أجل جعل الضريبة أكثر قبولا من طرف المكلف بالضريبة ، و جعله على وعي جبائي كاف يدفعه إلى محاربة الظاهرة بنفسه ، ومن ثم إستئصال جذور التهرب الضريبي و الغش و القضاء على الظاهرة كليا .



إن الإصلاحات الجبائية في الجزائر قد عملت بالأساس على تطوير الجباية العادية ، و بالتالي مردودية التحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية ، و بمعنى أخر عملت من أجل إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وحتى و إن كان هذا يبقى مستبعدا حتى لا نقول مستحيلا في الوقت الحالي و الظروف التي يعيشها الإقتصاد الوطني ، لكن المطلوب فقط محاولة تغطية النفقات العادية بالجباية العادية .

و من خلال النتائج المحصل عليها ما بين سنوات 1992 و حتى 1998 لم تعرف تطورا كبيرا بل يكاد يكون محتشما ، و هذا نتيجة لضعف القطاع الصناعي و المتمثل أساسا في المؤسسات العمومية و ما تعرفه من صعوبات مالية ، أما الفترة الممتدة ما بين سنوات 1998 حتى سنة 2002 شهدت زيادة في الإيرادات الجبائية العادية و هذا نتيجة لإستقرار المؤسسات العمومية ، و إرتفاع كتلة الأجور ، و تطبيقا لمختلف المشاريع التي أعدت للإنعاش الإقتصادي .

و بالرغم من الإصلاحات الجبائية التي أدخلت عدة تعديلات تشريعية و تقنية عن طريق خلق ضرائب جديدة بهدف توسيع القاعدة الضريبية، إلا أن الحصة الجبائية البترولية ما زالت تشكل النسبة الكبرى في إيرادات الميزانية ، و بالتالي ميزانية الدولة لازالت تابعة و بقوة لأسعار البترول ، و بالتالي الإصلاحات لم يكن لها أثر مالي كبير في الجباية العادية ، و هو بعيد عن الطموحات التي سطرت في إطار السياسة الجبائية في الجزائر ، و بالتالي تبقى الإشكالية الأساسية مطروحة و هي بذل المزيد من المجهودات لتعزيز الإدارة الجبائية و هذا لتأمين الإمتثال للضريبة و خصوصا من جانب القطاع الخاص ،

مما يتطلب قيام المصالح المعنية بإنشاء نظام فعال للتدقيق الجبائي و هذا من شأنه المساهمة في محاربة ظاهرة أخذة في الإنتشار و بشكل مخيف ، و سوف تؤثر سلبيا على الإقتصاد الوطني و هي التهرب الضريبي ، ومن تم لا بد من تجنيد موارد مالية هامة حتى تكون الجباية العادية فعالة ، و هذا لا يتأتى إلا إذا توفرت الشروط التالية :

- أن تكون الإدارة الجبائية الجزائرية تعمل في شفافية و وضوح .
- تبسيط الإجراءات الإدارية حتى تستطيع التعامل مع المكلفين بطرق سليمة و رادعة .
- مراجعة التشريع الجبائي و إعادة تنظيم تسيير الضرائب .
- التقليل من النفقات العمومية الزائدة و التي هي بدون فائدة .

إن الجزائر تواجه تحديات عدة ، منها تدعيم الإستقرار الإقتصادي الكلي و الإسراع في الإصلاحات الهيكلية و تعميقها ، التشجيع على زيادة التكامل مع الإقتصاد العالمي من أجل تعزيز المنافسة و النمو خاصة إذا علمنا أنه في إطار إبرام عقود الشراكة مع الإتحاد الأوروبي يتطلب إلغاء التعريفة الجمركية في أجل زمني يتراوح إلى غاية إثني عشرة عام ، و هو ما يعني الضرورة الملحة لإدارة برنامج التكييف الهيكلي للمؤسسات بشيء من الكفاءة و الشفافية مع حماية الفئات الأكثر تضررا .

إن مهمة الجزائر تعتبر معقدة بسبب ما تعانيه من نقاط الضعف ، من بينها إرتفاع نسبة البطالة و إرتباط ميزانيتها بأسعار النفط ، فلا بد أن تعمل على تطوير الجباية العادية و تدعيم مردودية التحصيل الضريبي على مستواها . و من هذا كله على الجزائر أن تتحكم في مختلف أنواع الضرائب ، و أن تعمل على مراعاة أهداف النظام الإقتصادي الذي يتطلب الأمر عند فرض ضريبة على الدخل مثلا مراعاة إعتدال معدلات الإقتطاع و توفر قواعد معقولة لإهتلاك

الأصول الثابتة ، كذلك ترقية الإستثمار الإنتاجي يمكن تدعيمه عن طريق تدعيم الرسم على القيمة المضافة و ذلك بتطبيقه على الإستهلاك.

إن الإعتماد على أدوات ضريبية قليلة تطبق بأسعار ضريبية عالية على عدد محدود من دافعي الضرائب يؤثر سلبيا على الأسعار النسبية و بالتالي يمس هذا التأثير السلبي منحنى مسار الإستثمار و يغالط توقعات السياسات الإقتصادية العامة . لهذا فإن مفتاح نجاح السياسة الجبائية و فعالية الإدارة الجبائية في ظل الإصلاح ، هو تصور تصميم هياكل ضريبية منصفة و عادلة ، و تكون هذه الهياكل ممكنة التنفيذ إداريا و قادرة على تحقيق الأهداف المنتظرة و تؤدي إلى تحصيل ضرائب كافية و تقليص الخلل .

و أخيرا أتمنى أن يحقق هذا البحث المتواضع الفائدة المرجوة منه لطلبة العلم ، و يساعدهم في بحوثهم بزيادة في المعرفة النظرية و التطبيقية ، كما آمل أن يكون هذا البحث إضافة متواضعة لكل البحوث التي ستأتي من بعده في نفس المجال ، و نافدة لتطوير أساليب تسيير الإدارة الجبائية الجزائرية و ترقيتها و زيادة مردوديتها .


ANNEXES

حالة تطبيقية :

ومن أجل تدعيم كل ما ذكرناه من معلومات نظرية حول التحصيل الضريبي و إجراءاته المختلفة ، و ما يؤثر عليها من عوامل سواءا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، إرتأينا أن نلحقه بدراسة حالة تطبيقية بسيطة و ذلك من أجل تسهيل الفهم ، هذه الحالة تخص إجراءات المراقبة الجبائيةcontrôle fiscal للتصريحات الضريبية ، و هذا إنطلاقا لما لهذه العملية من أهمية قصوى على مستوى مصالح الإدارة الجبائية و ما لها من دور فعال في الرفع من مردودية الجباية العادية و التحصيل الضريبي على الأخص .

ومن خلال هذا سنحاول تسليط الضوء و لو بصورة متواضعة على الإجراءات المعتمدة والتي قد تطرقنا لها بالتفصيل في المبحث الخاص بالمراقبة الجبائية ، و من أجل التوضيح أكثر سنحاول معالجة إجراءات المراقبة في وضعية التقدير الجزافي و وضعية التقدير الحقيقي .

1- وضعية التقدير الجزافي :forfaitaire

في ظل المعلومات المتحصل عليها من خلال التصريح السنوي لسنة2003 المودع بتاريخ 13 مارس 2004 من طرف المكلف السيد **X** الممارس لنشاط بيع مواد البناء بالتجزئة المبينة في النموذجين "G12 و G11"[1]:

- رقم الأعمال chiffre d'affaires CA : 450000دج .
- قاعدة ربح قدرها 135000 دج بنسبة 30 %من رقم الأعمال
- مشتريات Achats : 346154 دج بنسبة30% وهي تحسب إنطلاقا من العملية الحسابية التالية :

Achats = CA /1 ,30%

وحسب العقد الجزافي لسنتي 2003 -2004 فرضت عليه المصلحة أرقام الأعمال التالية :

2003: 450000دج قاعدة ربح 135000دج ← 30%

2004: 495000دج قاعدة ربح 148500دج ← 30 %

و حسب البيانات و المعلومات الموجودة لدى المصلحة و المتمثلة في بطاقة المعلومات نموذج « **0** » و التي تتضمن المعلومات الآتية : إسم المشتري ، نشاطه ، عنوانه ، معلومات خاصة بالمورد ، عنوانه ، الرقم الجبائي ، رقم السجل التجاري و السنة التي إشترى فيها و كذا

[1] G11,G12 : وثيقتين جبائيتين تخصان التصريح بالأرباح الصناعية و التجارية ...

الرقم المسجل في المصلحة المكلفة بهذه البطاقات (المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية)

ومن خلال هذه البطاقة قد تبين أنه قد إشترى ما قيمته :

- مشتريات Achats: 1000000دج في سنة 2003

و على هذا الأساس قامت المفتشية بإبلاغ المكلف بالضريبة عن طريق إشعار بالتعديل (notification de redressement) (نموذج « C4 ») موصى عليه بالإستلام(lettre recommandée)، و ذلك بعد القيام بالتعديلات التالية :

- رقم الأعمال المؤسس الخاضع للرسم على النشاط المهني (TAP 2%

1000000دج×30% = 1300000دج .

الحقوق الواجبة الدفع TAP: 1300000دج× 2% = 26000دج .

الحقوق المدفوعة : 450000دج × 2% = 9000دج .

1300000 دج × 25 % = 325000 دج(قاعدة الربح)

و للمكلف بالضريبة مدة شهر لتبرير و تقديم الأدلة الصحيحة فيما يخص تصريحاته (Déclarations) و ذلك في إطار خاص به و الموجود على مستوى النموذج C4 .

لكن بعد مرور 30 يوما لم يقم المكلف بالضريبة بتبرير تصريحاته ، فقامت مفتشية الضرائب بالتعديلات اللازمة مع تطبيق المعدلات الخاصة بكل نوع من الضريبة ، ثم طبقت عليه الغرامات الماليةPénalités الواجبة . و التعديل الجبائي سيكون كالأتي :

فمثلا بالنسبة للرسم على النشاط المهني TAP :

TAP1 المحسوب على أساس CA1 المستحوذ عليه(الموجود في العقد الجزافي)

TAP2 المحسوب على أساس CA2 المعدل من طرف المفتشية .

ومنه فإن الغرامة المالية ستطبق على قيمة الفرق للحقوق الواجب دفعها ما بين TAP1 وTAP2 ، إذن الحقوق المتملصة و التي حاول المكلف بالضريبة التهرب من دفعها هي **V=TAP2-TAP1** و من ثم تطبق الغرامة المالية بمعدلات مختلفة حسب قيمة **V** حيث إذا كانت :

V≤50000 في هذه الحالة معدل الغرامة يقدر ب 10 %.

200000≥**V**≥ 50001 معدل الغرامة 15 %.

V≥200001 معدل الغرامة 25 %.

و نفس الشيء يطبق على الضرائب الأخرى ، ومنه يكون التعديل كالآتي :

رقم الأعمال 450000دج

قاعدة الربح (25%) 112500دج

المشتريات (30%) 346154دج

ومنه فإن TAP1 ⟵ 9000دج

و $TAP_2 \leftarrow 26000$دج
و بالتالي فإن غرامة الوعاء pénalité d'assiette ستكون :
$V= 26000-9000= 17000$
ومنه ستطبق الغرامة بنسبة 10% لأن **V** هي أصغر من 50000دج
وعليه الغرامة $P =17000\times10\%= \mathbf{1700}$
و بالتالي تضاف قيمة الغرامة إلى قيمة الحقوق الواجبة الدفع لتصبح الإجمالية الواجبة الدفع من طرف المكلف فيما يخص الرسم على النشاط المهني $TAP_T= TAP_2+P=26000+1700=\mathbf{27700}$
أما فيما يخص حساب الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:
رقم الأعمال المصرح به 450000دج ← قاعدة ربح 135000دج
$IRG_1=cumul+(135000-60001)\times10\%$
$IRG_1= 11999,9+7499,9=\mathbf{19499,8}$
رقم الأعمال المعدل 1300000دج ← قاعدة ربح 325000دج
$IRG_2= cumul+(325000-180001)\times20\%$
$IRG_2= 47999,7+29000=\mathbf{77000}$
ومن تم تحديد قيمة الغرامة إنطلاقا مما يلي :
$V= IRG_2-IRG_1=77000-19499,8= \mathbf{57500,2}$
و بما أن **V** تفوق ال50000دج فالغرامة المالية ستطبق بنسبة 15%
$P=57500,2\times15\%= \mathbf{8625,03}$
و بالتالي تضاف قيمة الغرامة إلى قيمة الحقوق الواجبة الدفع من المكلف فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي
$IRG_T= IRG_2+P=77000+8625,03=\mathbf{85625,03}$

و بعد ذلك قامت المفتشية بملأ كل التعديلات التي قامت بها في جدول فردي وثيقة نموذج « **D 37** » ، تم قامت بإرساله إلى مصلحة القباضة التي بدورها تسجله في سجل يدعى سجل المعاينة(sommier de constatation) . و إقفال الحساب لكل طبيعة الضريبة ، إضافة إلى ذلك تقوم بوضع بطاقة مدونة فيها كل المعلومات الموجودة في الجدول الفردي D37 و بعد ذلك تقوم بإرساله إلى المكلف بالضريبة مع تبيان تاريخ بداية التحصيل و المقدرة ب 30 يوما أي في 13 أفريل2004 .

و بعد إنتهاء المدة القانونية 30 يوم أي في 12 ماي2004، فإن هذا المكلف بالضريبة لم يقم بدفع ما عليه من حقوق لمصالح الإدارة الجبائية ، ففرضت عليه غرامة التأخير تقدر ب 10 % و ذلك من اليوم الذي يلي تاريخ إنتهاء مدة التحصيل إلى غاية آخر الشهر الذي تكون فيه أي من 12 ماي2004إلى غاية 31 ماي 2004 ، و بعدها فرضت عليه زيادة تقدر ب 3 % لكل شهر تأخير في الدفع (13 ، 16 ، 19 ، 22%) إلى أن تصل إلى 25% أين تبقى ثابثة مهما زادت مدة التأخير . و قد طبقت كتالي :

رغم كل هذه التعديلات المطبقة لم يستجب المكلف بالضريبة و لم يقم بتسديد ما عليه من حقوق ، فأضطرت المصلحة إلى اللجوء إلى إتخاذ إجراءات التحصيل الإلزامي ، و أبلغته عن طريق تنبيه نموذج R9 و الذي قدم إليه بتاريخ 1 سبتمبر 2004 من قبل عون المتابعة ، يعلمه بغلق محله مؤقتا و حرر قابض الضرائب تقرير غلق مؤقت للمحل لمدة 4 أشهر و خلال هذه المدة يمكن للمكلف بالضريبة أن يصفي ما عليه من ديون إتجاه الإدارة الجبائية .

وعند محاولة تطبيق القرار أي الغلق المؤقت للمحل تراجع المكلف بالضريبة عن إسراره على عدم الدفع لما علمه من نتائج وخيمة تعود بالضرر عليه أولا و تفوض مع المصالح المعنية و قبلت هذه الأخيرة بأن يسدد ما عليه من حقوق بالتقسيط حيث يتم دفع قيمة 30 من الدين الذي عليه مرة واحدة بتاريخ 15 سبتمبر 2004 والباقي بالتقسيط خلال 6 أشهر و ذلك إنطلاقا من تحرير وثيقة "التعهد بالدفع "من طرف المكلف بالضريبة .

2 – وضعية التقدير الحقيقي: REEL

السيد Y مقاول أداع ميزانيته المحاسبية TCR[1] لسنة 2004 لدى مفتشية الضرائب ، فقامت المصلحة بمراقبتها فأتضح أن الأعباء القابلة للخصم charges déductibles المقدمة ليست مبررة أو غير صحيحة ، فطلبت منه المصلحة المعنية بتبريرها من خلال إبلاغه بإشعار C4 الذي على المكلف بالضريبة أن يجيب فيه على كل التجاوزات المبينة مع أدلة التبرير القانونية .

و بعد تقديمه للوثائق المحاسبية اللازمة إتضح أن هذا المكلف بالضريبة قد غش في الأعباء القابلة للخصم حيث أنه :

- الأتاوات و الأتعاب : قدم فاتورة بمبلغ 9000دج بينما صرح في ميزانيته ب 12600دج.
- الكراء : قدم وصل كراء بمبلغ 156000دج بينما صرح بمبلغ 256000دج .
- الرسم على النشاط المهني TAP : دفع قيمة 140000دج و هي ضريبة ال11 شهر مبررة بوثيقة GS بينما في شهر ديسمبر لم يدفع الضريبة المستحقة لكنه صرح بأنه دفع ضريبة ال 12 شهرا و التي قدرها 168418دج .

ومن خلال ما صرح به فإن ميزانيته قد أظهرت نتيجة سلبية قدرت ب28587دج ، لكن بعد إعادة إدماج الأعباء المصححة من

[1] TCR : Tableau des comptes des résultats(جدول حسابات النتائج)

طرف المصلحة المعنية و بعد إعادة حساب نتيجة الإستغلال كانت هذه الأخيرة نتيجة إيجابية و قدرت ب 103431دج ، و كانت العمليات المعدلة كالتالي :

- الأتاوات و الأتعاب : 12600دج- 9000دج = 3600دج .
- الكراء : 256000دج- 156000دج = 100000دج .
- الرسم على النشاط المهني TAP :

168418دج – 140000دج = 28418دج .

ومنه فإن النتيجة بعد التعديل أصبحت :

النتيجة المعدلة = (-28587)+ (3600+100000+28418)

= **103431دج**

و إنطلاقا من هذه النتيجة المعدلة يتم حساب قيمة الضريبة و بما أن هذا المكلف بالضريبة خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG فسوف يكون حساب قيمة الضريبة على أساس فرض المعدل حسب شريحة الدخل. (إنطلاقا من السلم الضريبي على الدخل الإجمالي)

الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة %
لا يتجاوز 60000دج	0
من 60001دج إلى 180000دج	%10
من 180001دج إلى 360000دج	%20
من 360001دج إلى 1080000دج	%30
من 1080001دج إلى 3240000دج	%35
أكثر من 3240000دج	%40

السلم الضريبي على الدخل الإجمالي [1]

ومن خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن هذه النتيجة المعدلة (103431دج) و التي تعتبر من المداخيل الإجمالية لهذا المكلف بالضريبة تنتمي إلى شريحة الدخل [60001دج -180000دج] ومن تم تطبق عليها نسبة ال %10 .

و بما أن هذا المكلف بالضريبة قد حاول التملص و الغش في تصريحاته فإن المصلحة المعنية طبقت عليه غرامة مالية بنسبة %25[2] من الحقوق المتملصة.

[1] المصدر : قانون المالية لسنة 2003 .

[2] المادة 191 من قانون للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

ملحق رقم1

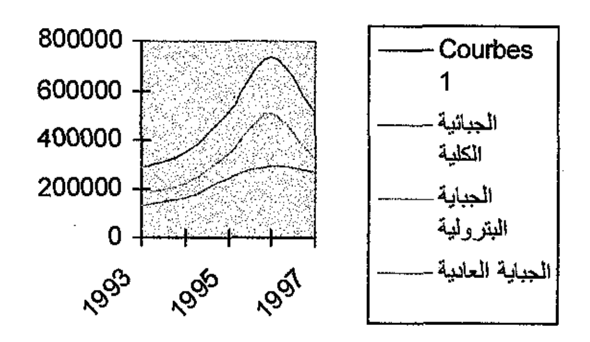
	1993	1994	1995	1996	1997
الضرائب المباشرة	40.187	41.101	57.868	69.085	82.343
الضريبة على الأجور	22.498	23.790	32.057	33.237	37.869
IRG /الأجور	3.088	5.657	7.783	11.695	12.757
الضريبة على الدخل	4.697	8.371	17.163	23.185	31.145
الإجمالي IRG	9.904	3.283	847	968	572
الضريبة على أرباح					
الشركات IBS					
ضرائب مباشرة أخرى					
حقوق التسجيل و الطوابع	6.687	6.900	6.367	9.159	10.678
حقوق التسجيل	1.653	1.483	1.684	2.143	2.659
الطوابع	5.034	5.417	4.719	7.016	8.019
الرسم على رقم الأعمال	55.753	82.550	106.323	144.537	102.41
TVA على المنتجات	-	-	-	9364	-
البترولية	42.065	60.816	79.002	98.256	8.512
TVA على المنتجات	42.065	60.916	79.002	107.620	50.300
الأخرى	-	753	1.274	4.750	58.812
مجموع الرسم TVA	8.747	9.127	11.715	16.597	1.282
TSA جمركية و داخلية	4.923	11.754	14.332	15.570	21.171
TICالرسم الداخلي على	13.670	21.634	27.321	36.917	43.598
الاستهلاك	3.175	3.723	3.096	1.508	283
TPPالرسم على المنتجات					
البترولية					
TSA+TIC+TPP					
ضرائب غير مباشرة					
أخرى (عقوبات ،خمور ...)					
مداخيل ضريبية مختلفة للخزينة من العقوبات و القضاء	1.100	1.499	2.606	1.389	2.273
الجباية البترولية	179.218	222.176	339.148	507.837	320.639
مجموع جباية الدولة	282.927	354.226	512.312	732.007	518.343
جباية الجماعات المحلية	25.100	34.633	68.850	69.935	72.740
بما فيها الدفع الجزافي	10.825	12.705	15.687	18.350	18.843
مجموع المداخيل الجبائية العامة	308.027	388.859	581.162	801.942	591.093

تطور الإيرادات الجبائية الجزائرية (1993-1997)[1]

الوحدة : مليون دج

[1] المصدر : المديرية العامة للضرائب (مديرية العمليات الجبائية).

<u>**ملحق رقم 2**</u>



تطور الإيرادات الجبائية الجزائرية ما بين 1993 و 1997 .

ملحق رقم 3

2000	1999	1998	1997	1996	
15781	950,5	774,6	926,6	424,8	دخل الميزانية إجمالي و الهبات
1213,2	588,2	425,9	592,5	519,7	دخول المحروقات
40,0	28,1	47,3	27,7	12,1	أرباح الأسهم لسوناطراك
364,9	358,4	348,7	334,1	305,1	الدخول من غير المحروقات
349,5	314,8	329,8	313,9	290,5	الدخول من الضرائب
8,2	72,2	88,1	81,8	67,5	الضرائب على الدخل و الأرباح
34,9	32,6	42,5	40,8	33,2	الضرائب على الأجور
47,1	39,6	45,6	41,0	34,3	دخول أخرى
165,0	149,7	154,9	148,1	129,5	الضرائب على السلع و الخدمات
54,5	53,3	51,5	43,7	43,4	الرسم على القيمة المضافة و الإقتطاعات غير المباشرة على عمليات الإستيراد
72,1	63,8	70,7	73,2	59,3	الرسم على القيمة المضافة و الإقتطاعات غير المباشرة على الأنشطة الداخلية
47,8	41,9	49,1	51,7	42,8	الرسم على القيمة المضافة ،الرسم الداخلي على الإستهلاك ، الرسم التخصيصي الإضافي على المعاملات الداخلية
24,3	21,8	21,6	21,5	16,6	الرسم الداخلي على الإستهلاك بالنسبة للتبغ
11,2	10,4	9,8	8,5	6,7	الرسم على القيمة المضافة على المنتجات البترولية /المحصلة
25,7	20,8	21,6	21,2	15,6	الإقتطاعات غير المباشرة على المنتجات
1,5	1,4	1,4	1,4	4,5	البترولية
86,3	80,2	75,5	73,5	84,4	الضرائب غير المباشرة الأخرى
16,2	12,7	11,3	10,6	9,1	الحقوق الجمركية
15,4	43,6	18,9	20,2	14,6	التسجيل و الطابع
15,4	16,5	14,7	15,8	11,5	الدخول غير الضريبية
0,0	27,1	4,2	4,4	3,1	الرسوم
0,0	3,9	0,0	0,0	0,0	أرباح أسهم بنك الجزائر
					الهبات

مكونات الدخل الوطني بملايير الدينارات .

المصدر : صندوق النقد الدولي سبتمبر 2001 .

ملحق رقم 4

	1996	1997	1998	1999	2000
دخل الميزانية الإجمالي و الهبات	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
دخول المحروقات	63,0	63,9	55,0	61,9	76,9
الدخول من غير المحروقات	37,0	36,1	45,0	37,7	23,1
الدخول من الضرائب	35,2	33,9	42,6	33,1	22,1
الضرائب على الدخل و الأرباح	8,2	8,8	11,4	7,6	5,2
الضرائب على السلع و الخدمات	15,7	16,0	20,0	15,7	10,5
الحقوق الجمركية	10,2	7,9	9,7	8,4	5,5
التسجيل و الطابع	1,1	1,1	1,5	1,3	1,0
الدخول غير الضريبية	1,8	2,2	2,4	4,6	1,0
الهبات	0,0	0,0	0,0	0,4	-------

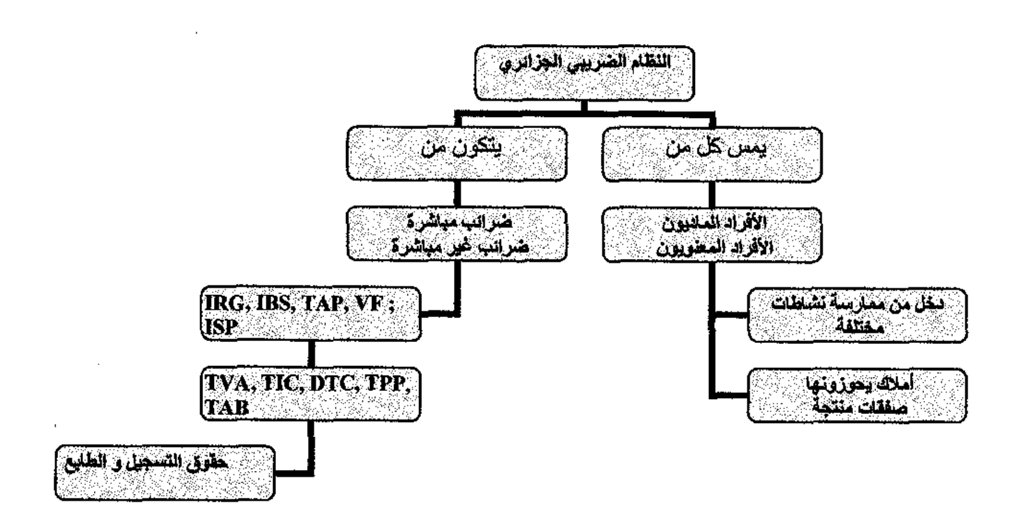
مكونات الدخل الوطني (بالنسبة المئوية من إجمالي دخل الميزانية و الإعانات)
المصدر : صندوق النقد الدولي سبتمبر 2001 .

ملحق رقم 5 :

	1996	1997	1998	1999	2000
دخل الميزانية الإجمالي	32,2	33,5	27,8	30,0	39,3
دخول المحروقات	20,3	21,4	15,3	18,6	30,2
أرباح أسهم سوناطراك	0,9	1,0	1,7	0,9	1,0
الدخول من غير المحروقات	11,9	12,1	12,5	11,3	9,1
الدخول من الضرائب	11,3	11,4	11,9	9,9	8,7
الضرائب على الدخل و الأرباح	2,6	3,0	3,2	2,3	2,0
الضرائب على الأجور	1,3	1,5	1,5	1,0	0,9
دخول أخرى	1,3	1,5	1,6	1,2	1,2
الضرائب على السلع و الخدمات	5,0	5,4	5,6	4,7	4,1
الرسم على القيمة المضافة و الإقتطاعات غير المباشرة على عمليات الإستيراد	1,7	1,6	1,9	1,7	1,4
الرسم على القيمة المضافة و الإقتطاعات غير المباشرة على المعاملات الداخلية	2,3	2,7	2,5	2,0	1,8
الرسم على القيمة المضافة ، الرسم على الإستهلاك ، الرسم التخصيصي الإضافي على المعاملات الداخلية	1,7	1,9	1,8	1,3	1,2
الإقتطاعات غير المباشرة على التبغ (الرسم الداخلي على الإستهلاك)	0,6	0,8	0,8	0,7	0,6
الرسم على القيمة المضافة على المنتجات البترولية	0,3	0,3	0,4	0,3	0,3
الإقتطاعات غير المباشرة على المنتجات البترولية	0,6	0,8	0,8	0,7	0,6
الضرائب غير المباشرة الأخرى	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0
الحقوق الجمركية	3,3	2,7	2,7	2,5	2,2
التسجيل و الطابع	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
الدخول غير الضريبية	0,6	0,7	0,7	1,4	0,4
الرسوم	0,4	0,6	0,5	0,5	0,4
أرباح أسهم بنك الجزائر	0,1	0,2	0,1	0,9	0,0

الدخل الوطني (بالنسبة المئوية للناتج الداخلي الخام)
المصدر : صندوق النقد الدولي سبتمبر 2001 .

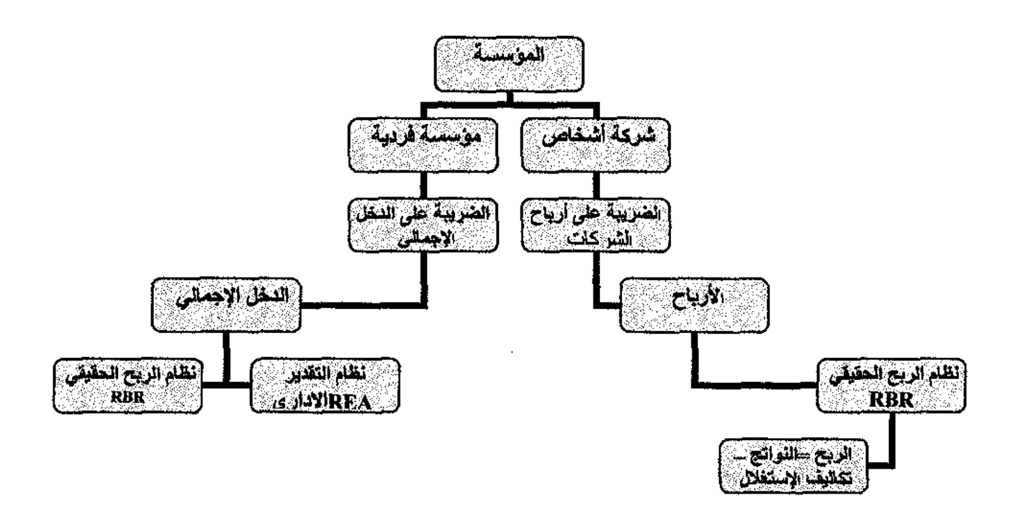
ملحق رقم 6 :



IRG : Impôt sur le revenu global
IBS : Impôt sur les bénéfices des sociétés
TAP : Taxe sur l'activité professionnelle
TA : Taxe d'assainissement pour l'eau potable
VF : Virement forfaitaire
TIC : Taxe intérieur sur la consommation

النظام الضريبي الجزائري

ملحق رقم 7:



المؤسسة و النظام الجبائي
L’entreprise et le système fiscal

OUVRAGES

المراجع المعتمدة

المراجع باللغة العربية

الكتب :

- عبد الكريم صادق بركات... "دراسات في النظم الضريبية" مؤسسة شباب الجامعة 1975 .
- عادل حمود القيس "المالية العامة و التشريع الضريبي " مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان - الأردن -الطبعة الثانية 2000 .
- زينب حسن عوض الله "المالية العامة" الدار الجامعية - بيروت- ديسمبر 1994 .
- ضياء مجيد الموسوي "النظرية الاقتصادية" ديوان المطبوعات الجامعية -الجزائر- 1992 .
- طارق الحاج "المالية العامة" دار الصفاء للنشر و التوزيع - عمان- الطبعة الأولى 1999 .
- عبد الكريم صادق بركات "المالية العامة " مؤسسة شباب الجامعة طبعة 1979 .
- غازي عبد القادر النقاش "المالية العامة -تحليل أسس الاقتصاديات المالية -" دار وائل للنشر - عمان- 1997 .
- يونس احمد البطريق "المالية العامة" مؤسسة شباب الجامعة طبعة 1979 .
- ناصر مراد "فعالية النظام الضريبي بين التطبيق و النظرية" دار هومه طبعة 2003 .

- محمد عباس محرزي "إقتصاديات الجباية و الضرائب" دار هومه طبعة 2004 .
- نجار فريد "الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي" مؤسسة شباب الجامعة طبعة 2000 .
- سمير سعيفان "التهرب و التهريب...مقاربة صريحة" - دمشق- 2002 .
- صالح الرويلي "إقتصاديات المالية العامة" ديوان المطبوعات الجامعية طبعة 1982 .
- صالح الرويلي و بويق جوزيان "إقتصاديات المالية العامة" جامعة وهران معهد العلوم الاقتصادية الطبعة الرابعة 1992 .
- حسن عواضة "المالية العامة دراسة مقارنة" دار النهضة العربية للطباعة و النشر- بيروت- 1983 .
- عبد المنعم فوزي "المالية العامة و السياسة المالية" دار النهضة العربية للطباعة و النشر - بيروت- 1972 .
- عبد المنعم فوزي "النظم الضريبية" دار النهضة العربية للطباعة و النشر - بيروت- 1973 .
- صباح نعوش "المالية العامة و مالية الدول النامية" دار النهضة العربية للطباعة و النشر - بيروت - 1983 .
- صباح نعوش "الضرائب في الدول العربية" دار النهضة العربية للطباعة و النشر - بيروت - 1987 .
- محمد عباس محرزي "إقتصاديات المالية العامة" ديوان المطبوعات الجامعية -الجزائر- 2003 .
- سوزي عدلي ناشد "المالية العامة" منشورات الحلبي الحقوقية -الإسكندرية- 2003 .

- قحطان السيوفي "إقتصاديات المالية العامة" دارطلاس - دمشق- الطبعة الأولى 1989 .
- أقاسم قادة ترجمة عبد المجيد قدي "المحاسبة الوطنية" ديوان المطبوعات الجامعية -الجزائر- 1994.
- عليوش قربوع كمال "قانون الاستثمارات في الجزائر" ديوان المطبوعات الجامعية -الجزائر- 1999 .
- سعيد بن عيسى "الجباية ، شبه الجباية ، الجمارك ، أملاك الدولة " -الجزائر- طبعة 2003 .
- حامد عبد المجيد دراز "النظم الضريبية" الدار الجامعية - الإسكندرية- طبعة 1995 .

الرسائل و الأطروحات :

- عبد المجيد قدي "النظام الضريبي في النظم الإقتصادية " رسالة ماجستير -جامعة الجزائر- 1991 .
- عبد المجيد قدي "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 88 -95) أطروحة دكتوراه دولة - جامعة الجزائر- 1995
- ناصر مراد "فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر) أطروحة دكتوراه دولة - جامعة الجزائر- 2002 .
- عاشور ثاني يامنة "تحليل السياسة الضريبية في الجزائر" رسالة ماجستير - جامعة تلمسان - 2002 .
- كمون عبد الرحمان "ظاهرة الغش و التهرب الضريبي (حالة الجزائر)" رسالة ماجستير - جامعة تلمسان- 2000 .

مراجع أخرى :

- الجريدة الرسمية العدد 8: الصادرة يوم الأربعاء 5 شعبان 1411 الموافق 20 فيفري 1991 .
- الجريدة الرسمية العدد 15: الصادرة يوم الأحد 18 شوال 1415 الموافق 19 مارس 1995 .
- الجريدة الرسمية العدد 51 الصادرة في 13 يوليو 1998 .
- الجريدة الرسمية العدد 26 الصادرة في 27 يونيو 1990 .
- الجريدة الرسمية العدد 76 الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر 1997 (التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995) .
- مجلة التمويل و التنمية مارس 1998 .
- مجلة التمويل و التنمية جوان 1999 .
- جريدة اليوم عدد السبت 14 ديسمبر 2002 .
- جريدة الخبر عدد 3626 ليوم الثلاثاء 12 نوفمبر 2002 .
- جريدة الخبر الاسبوعي العدد 37 من 17 الى 23 نوفمبر 1999 .
- مقال تانزي فيتو "العولمة و النمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب" مجلة التمويل و التنمية مارس 2001 .

- مداخلات الملتقى الوطني حول "السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة " ما بين 11 و 12 ماي 2003 - جامعة البليدة -
- وزارة المالية قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2002 .
- وزارة المالية قانون رقم 02 -11 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003 .
- قانون الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال .
- قانون الرسم على القيمة المضافة .
- تقارير مختلفة للديوان الوطني للإحصاء .

Les ouvrages en français :

- M.C.Ainouche « L'essentiel de la fiscalité Algérienne » Hiwar com édition 3eme trimestre 1993.
- M.C.Ainouche « Les nouveaux impôts ,le guide du contribuable » Hiwar com édition 4eme trimestre 1992.
- M.C.Ainouche « L'impôt sur le revenu global » Hiwar com édition 2eme trimestre 1993.
- Pierre Beltrame « La fiscalité en France(les fondamentaux) édition Hachette 1997.
- Bernard Brachet « Le système fiscal français » édition LGDJ 1997.
- Raymond Muzullec « Finances publiques » édition SIREY 1995 et 1997.
- Xavier Greffe « Politique économique,programmes-instruments-prèspéctives » Economica 2eme édition 1991.
- Taouche Mokrane « Réforme fiscale ,guide de la TVA » édition Dahleb 1er trimestre 1996.
- Said Benaissa « fiscalité,produits domaniaux,parafiscalité » édition 2001.
- J.c Martinez « La fraude fiscale » édition PUF 1984 .
- R.Le Duff « L'économie financière » édition Dalloz 1992.
- M.Duverger « Finances publiques » édition PUF 1977.
- M.Basle « Systèmes fiscaux » Mementos Dalloz 1989.

- Bensalah-Zermani « La fiscalité face au développement économique et sociale au Maroc » édition LGDJ 1983.
- L.Cadiet et Neveu « Regards sur la fraude fiscale » édition Economica 1986.
- M.Cozian « Précis de fiscalité des entreprises » LITEC 1995.
- C.Heckly « Rationalité économique et décisions fiscales » édition LGDJ 1987.
- C.Lamorlette « Fiscalité française » Economica sans date d'édition.
- B.Neel et B.Plagnet « La fiscalité du commerce extérieur :TVA ,droits de douane » édition Francis Lefebvre 1992.
- J.Percebois « Fiscalité et croissance ,une approche par les modèles » Economica 1976.
- J.Percebois « Fiscalité et croissance » Economica 1977.
- P.Puyraveau « La fiscalité des sociétés de personnes » édition Fidal 1993.
- A.Barrère « Cours d'économie financière » édition Paris Dalloz 1981.
- G.Tixier « Précis de droit fiscal » édition Paris Dalloz 1981.
- A.Harres « C'est la fuite fiscale,une nouvelle lutte des classes » édition Paris Fayan 1988.
- B.Sansri « Impôt sur les bénéfices des sociétés » édition CHIHAB 1995 .

Revues et Rapports et autres :

- « Rapport final de la commission nationale d'évaluation du système fiscal Algérien » mars 1998.
- Code des impôts : code des impôts directs et taxes assimilées ,code de l'enregistrement , code des impôts indirects ,codes des taxes sur le chiffre d'affaires ,code du timbre ,Berti édition ,Alger 2001-2002 .
- Direction générale des impôts ,guide pratique de la TVA édition 1996.
- Direction générale des impôts ,guide fiscal des investissements édition 1996.
- A.Bouderbala « la réforme fiscale (évaluation et préspèctives ,mutation) revu édité par la chambre nationale de commerce (CNC) ,N° 7 1994.
- Annales des sciences financières et juridiques et économiques , N°6 , 1990 .
- DGI « Revus des exploitations agricoles » ,dépliant N°04 2000.
- DGI « Bénéfices industrielles et commerciaux » ,dépliant N°02 2000.
- « Problèmes économiques » Hebdomadaire N°2583 mercredi le 23 septembre 1998.
- « Problèmes économiques » Hebdomadaire N°2589 mercredi le 06 janvier 1999.
- Acte du séminaire organisé par la DGI en collaboration avec le FMI « fiscalité directe » Algérie 1993.

- Instruction N°38/MF/DGI du 17-02-97 relative à la mise en œuvre du « dispositif de la lutte contre la fraude fiscale » développée par la DGI.

الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية

Série C n° 04 (1999)
(ex. K., N° 41)

مديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

....

INSPECTION

D ....
Rue ....
N°..................

N° D'ARTICLE

| | | | | | | | |

NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS
en matière d'Impôts Directs
et de taxes assimilées

A.R.

M..
....
....
....

Le .... 19 ......

J'ai l'honneur de vous faire connaître ci-après les redressements que l'administration envisage d'apporter aux éléments servant de base pour le calcul des catégories d'impôts marqués d'une croix ci-dessous.

- [ ] - **Impôt sur le revenu global** — Exercice ....
- [ ] - Bénéfices indust. commerc. et artisanaux — Année ....
- [ ] - Bénéfices des professions non commerciales — Année ....
- [ ] - Revenus de la location des propriétés bâties et non bâties — Année ....
- [ ] - Revenus des capitaux mobiliers — Période du ....au ....
- [ ] - Traitements, salaires, pensions et rentes viagères — Année ....
- [ ] - Plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis et des droits y afférents — Année ....

- [ ] - **Impôts sur les bénéfices des sociétés** — Exercice ....
  Année ....

- [ ] - Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers — Période du ....au ....
- [ ] - Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie — Période du ....au ....

- [ ] - **Taxe sur l'activité professionnelle** — Exercice ....
- [ ] - Activité industrielle et commerciale — Année ....
- [ ] - Activité non commerciale — Année ....
- [ ] - ....

Vous disposez de **trente (30) jours** pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations. A cet effet, vous avez la faculté de vous faire assister par un **conseil de votre choix.**

Veuillez agréer l'expression de ma considération distinguée.

L .... des Impôts.

Article 187, 5e alinéa - L'inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant, pour chaque point de redressement, de manière explicite et les motifs et les articles du code des impôts directs et taxes assimilées correspondants. Il invite, en même temps, l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente (30) jours. A défaut de réponse dans ce délai, l'inspecteur fixe la base de l'imposition sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après l'établissement du rôle.

ENAG - ULC - Algérie

ADMINISTRATION DES IMPOTS

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G n° 4

Matricule Fiscal : .... |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

WILAYA

D..

Indiquez ci-contre la lettre et le numéro d'article de votre imposition établie au titre de l'année19.......... |_|_|_|_|_|_|_|_|_|

COMMUNE

D..

IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES

TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE

ANNEE 19 ....

Timbre à Date du Service

DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE DU.................... AU ....

OU DE LA PERIODE DU .... AU ....

DGI98/10 (PAO) - Imp. Officielle, Alger

A IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE :

1) Désignation de l'Entreprises (Raison Sociale et Forme) :..

....

2) Activités exercées (souligner l'activité principale) : ....

....

Code Activité : |_|_|_|_|_| **Numéro du Registre du Commerce :** |_|_|_|_|_|_|_|

3) Adresses :

- Du siège Social ou du principal Etablissement :
Au 1er Janvier 19.....

....

.... Téléphone : ....

Au 1er Janvier 19 ..... (En cas de changement d'adresse en cours d'année)

....

....

NOM ET ADRESSE DU COMPTABLE OU DU CONSEIL DONT L'ENTREPRISE A UTILISE LES SERVICES
(Préciser si ces techniciens font ou non partie du personnel salarié de l'entreprise)

....

.... Matricule Fiscal |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

— **Le montant des sommes à indiquer sur la présente déclaration doit être arrondi au dinar le plus voisin, toute somme inférieure à 50 centimes est négligée et toute somme égale ou supérieure à 50 centimes est comptée pour un dinar.**

Série G N° 12

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية
الضريبة على الدخل الإجمالي
(النظام الجزافي)

الرسم على النشاط المهني
(النشاط الصناعي والتجاري)

الفترة من : .... إلى : ....

يعاد قبل 1 فيفري من السنة التكليف بالضريبة (1)

إدارة الضرائب

ولاية ....

بلدية ....

ختم التاريخ للمصلحة

الرقم الاحصائي : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

رقم المادة : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

رقم السجل التجاري : |_|_|_|_|_|_|_|_|

الإسم : .... واللقب : ....

إسم الشركة : ....

طبيعة النشاط : ....

عنوان المحل أو المؤسسة : ....

– إلى 1 جانفي ....

– إلى 1 جانفي ....

عنوان إقامة المصرح أو الشركاء الأشخاص والرقم الإحصائي لكل منهم :

المطبعة الرسمية، الجزائر 2005

الأسماء والألقاب	حصة الأرباح	العنوان (1)	الرقم الإحصائي
			|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|
			|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|
			|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|
			|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|
			|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

(١) في حالة تغيير العنوان خلال السنة أذكر أيضا العنوان القديم :

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي : ....

رقم الإتصال الهاتفي : ....

إسم وعنوان المحاسب : ....

أخذا في الحسبان لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي أن يكون قاعدة لتثبيت الربح الذي يكون ضمن وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأرباح الصناعية والتجارية) وللرسم على النشاط المهني يوصي المكلفون بالضريبة بتقديم المعلومات المطلوبة بدقة وبإعادة هذه المطبوعة في الآجال المحددة.

سلسلة (إ) رقم 1

Série G N° 1 (2005)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

إدارة الضرائب

ولاية

بلدية

رقم التعريف الإحصائي . . .

أذكر في الخانة المقابلة حرف ورقم مادة إخضاعك

للضريبة المعد لسنة . . . . 200. . . . .

الضريبة على الدخل الإجمالي

سنة 200

تصريح ينبغي إرساله قبل 1 أفريل إلى مفتش إقامتكم.

التصريح بالمداخيل لسنة 200

ختم التاريخ للمفتش

- اللقب(1) ⌊ ⌋ الأسماء : . . . .

(بيِّن الإسم الشائع)

تاريخ ومكان الميلاد : . . . . **الجنسية** . . . .

المهنة : . . . . **رقم بطاقة الإقامة (بالنسبة للأجانب)** : . . . .

عنوان الإقامة المعتادة :
- إلى أول جانفي 200. : . . . . **الرمز البريدي** : . . . .
- إلى أول جانفي 200. : . . . . **الرمز البريدي** : . . . .

(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

(1) بالنسبة للنساء المتزوجات يذكر لقب الآنسة .

II - الحالة العائلية (إلى أول جانفي من سنة فرض الضريبة) :

أعزب 1 ⌊ ⌋ متزوج 2 ⌊ ⌋ أرمل 3 ⌊ ⌋ مطلق 4 ⌊ ⌋ **(ضع علامة × في الخانة الملائمة لحالتك).**

للقب العائلي والإسم المعتاد للزوج : . . . . **تاريخ ومكان الزواج** : . . . .

بالنسبة للزوجة أذكر لقب الآنسة :

تاريخ ومكان ميلاد الزوج : . . . . **تاريخ ومكان الطلاق** : . . . .

ر ت إ للزوج ⌊ ⌋

عدد الأطفال الأحياء : . . . . **عدد الأطفال المكفولين** : . . . .

III - طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج والزوجة :

أنا الممضي أسفله : . . . .

وكذا زوجتي المولودة : . . . .

نطلب فرض الضريبة المشتركة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 200.

بـ : . . . . في . . . . 200.

إمضاء الزوجين

ملحوظة: فرض الضريبة المشتركة يخول الحق في تخفيض 10٪ من الدخل الإجمالي للضريبة

Série C. n° 9 (2001)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية :

مفتشية الضرائب لـ :

قباضة الضرائب لـ :

بلدية

(I.R.G) الضريبة على الدخل الاجمالي
(T.A.P) الرسم على النشاط المهني
(T.V.A) الرسم على القيمة المضافة

النظام الجزافي

رقم

رقم المـادة

المادة 15 و 16 لـ : ق ض م
المادة 89 إلى 101 لـ ق ر رأ

تقدير جزافي رقم

(موصى عليه مع وصل إستلام)

إشعار بالتبليغ

الرقم الجبائي

الفترة

رمز المهنة

السيد
النشاط
العنوان

تبعا للإشعار بالتبليغ المرسل إليكم بتاريخ .... وبعد دراسة الملاحظات التي أبديتموها، يشرفني أن أرسل إليكم القواعد الخاضعة للضريبة التي تم الأخذ بها نهائيا بعنوان الضرائب والرسوم المستحقة على النشاط المذكور أعلاه والخاص بالفترة .... إلى

(1) الرسم على النشاط المهني (T.A.P)

الفترة	رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال المعفى	رقم الأعمال الخاضع للضريبة	معدل %	المبلغ السنوي	المبلغ الأجل الثلاثي

(2) الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)

الفترة	رقم الأعمال الخاضع للضريبة	معدل %	الرقم على القيمة المضافة الواجب دفعها	تخفيض	المبلغ السنوي	المبلغ الأجل الثلاثي

المبلغ الإجمالي لـ : ر. ن. ص. ت و ر. ق. م (T.V.A .T.A.P)
عنوان السكن :

سنة	
سنة	

(3) الربح الصافي الخاضع للضريبة بعنوان النشاط

سنة .... دج

سنة .... دج

سيخضع هذا الربح بعنوان ض. د. إ في مكان إقامتكم في إطار الدخل الإجمالي، عن طريق الجدول والذي بصدد أنتم مطالبون بإيداع التصريح الخاص بـ ض. د. إ المنصوص عليه في المادة 99 ـ 01 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

في

رئيس المفتشية

نسخة موجهة
للمكلف بالضريبة

(1) يكون رقم الأعمال المتعلق بالرسم على النشاط المهني يساوي لرقم الأعمال بدون ر. ق. م (بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين ر. ق. م).

ENAG - ULC - Algérie

مطبوعة موجهة للإدارة
IMPRIMÉ DESTINE A L'ADMINISTRATION

EXERCICE ALLANT DU ....

AU ....

الميزانية الجبائية لسنة ....
BILAN FISCAL Année

IDENTIFIANT FISCAL

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE: ....

....

ACTIVITES : ....

ADRESSE : ....

....

ARTICLE D'IMPOSITION

CODE ACTIVITE..............................

FORME JURIDIQUE ....

A C T I F الأصول

(2003) Serie G, n° 2 - Imp. Officielle - Alger)

LIBELLE des comptes	MONTANTS bruts	AMORTISSEMENTS provisions	CODE	MONTANTS nets (En Dinars)
— Frais Préliminaires			1	
— Fonds de Commerce-autres Valeurs Incorporelles			2	
Terrains			3	
— Batiments			4	
— Installations Complexes			5	
— Matériel et Outillage			6	
— Matériel de Transport			7	
Emballages Récupérables			8	
— Autres Equipements de Production et d'Exploitation...			9	
— Equipements Sociaux			10	
— Investissements en Cours			11	
— Stocks			12	
— Créances d'Investissements			13	
Créances de Stocks			14	
— Créances sur Associés et Sociétés Apparentées			15	
— Clients			16	
— Autres Avances d'Exploitation			17	
Disponibilités			18	
— Comptes Débiteurs du Passif			19	
TOTAL DES COMPTES DE L'ACTIF			23	
RESULTAT (Perte de l'exercice)			24	
TOTAL GENERAL DE L'ACTIF			25	

P A S S I F الخصوم

	CODE	MONTANTS (En Dinars)
— Fonds Social	30	
— Réserve Légale	31	
— Réserve Obligatoire	32	
— Autres Réserves	33	
— Plus-Value de Cession à Réinvestir	34	
— Bénéfices à Réinvestir (Taux Réduit)	35	
— Plus-Value de Réévaluation	36	
— Résultats en Instance d'Affectation	37	
Provisions pour Pertes et Charges	38	
— Emprunts Bancaires	39	
— Autres Emprunts	40	
— Comptes Courants des Associés	41	
— Fournisseurs	42	
— Impôts et Taxes d'Exploitation dus ou détenus pour Compte	43	
— Avances Bancaires	44	
— Autres Dettes d'Exploitation	45	
— Comptes Créditeurs de l'Actif	46	
TOTAL DES COMPTES DU PASSIF	48	
RESULTAT (bénéfice de l'exercice)	49	
TOTAL GENERAL DU PASSIF	50	

مطبوعة موجهة للإدارة
IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT
جدول حسابات النتائج

RUBRIQUES	CODE	DEBIT (En Dinars)	CODE	CREDIT (En Dinars)
ACTIVITES DE REVENTE EN L'ETAT				
— Ventes de marchandises			51	
— Marchandises vendues	52			
MARGE BRUTE (51 - 52)			53	
ACTIVITES DE PRODUCTION ET DE PRESTATIONS DE SERVICES				
— Production vendue			54	
Prestations fournies			55	
Production de l'entreprise pour elle même			56	
Transfert de charges de production			57	
— Fluctuation de la production stockée	59		58	
Matières et fournitures consommées	60			
— Sous-traitance	61			
— Commissions - courtages - rémunérations diverses	62			
Frets et transports	63			
Loyers et charges locatives	64			
Entretien et réparations des biens meubles et immeubles	65			
— Frais de PTT, gaz, électricité, eau	66			
Frais de réception	67			
Publicité	68			
— Frais de déplacement	69			
— Autres services	70			
— VALEUR AJOUTEE (54 à 58 - 59 à 70)	72		73	
Produits divers (y compris dividendes)			74	
Transfert de charges d'exploitation			75	
Frais de personnel	76			
Taxe sur l'activité professionnelle	77			
Versement forfaitaire	78			
Autres impôts et taxes	79			
Frais financiers	80			
Frais divers (*)	81			
Dotation aux amortissements	82			
Dotation aux provisions	83			
— RESULTAT D'EXPLOITATION (53 et 73 à 75 - 72 et 76 à 83)	84		85	
Produits hors exploitation			86	
Charges hors exploitation	87			
— RESULTAT HORS EXPLOITATION (86 - 87)	88		89	
RESULTAT COMPTABLE DE L'EXERCICE (85 et 89 - 84 et 88)	90		91	
A DEDUIRE : Part non imposable sur plus values de cession d'investissement	92			
— Report déficitaire (exercice ....)	93			
Autres déductions (*)	94			
A REINTEGRER : Amortissements non deductibles			95	
Provisions non deductibles ou laissées sans emploi pendant l'exercice			96	
Autres charges non déductibles (*)			97	
Avoir fiscal			98	
— RESULTAT FISCAL DE L'EXERCICE (91 et 95 à 98 - 90 et 92 / 94)	99		100	

(*) A détailler sur état annexe